



JULIANA FERLA GUILHERMANO

***A TROCA DE INFORMAÇÕES EM MATÉRIA FISCAL - PERSPECTIVAS DOS
CONTRIBUINTES***

Dissertação de Mestrado apresentada à Nova School of Law, com vista à obtenção do grau de Mestre em Direito, na área de Direito Internacional e Europeu.

Orientadora:

Doutora Rita Calçada Pires, Professora da Faculdade Nova School of Law.

Universidade Nova de Lisboa

Lisboa

Junho/2020

JULIANA FERLA GUILHERMANO

***A TROCA DE INFORMAÇÕES EM MATÉRIA FISCAL - PERSPECTIVAS DOS
CONTRIBUINTES***

Dissertação de Mestrado apresentada à Nova School of
Law, com vista à obtenção do grau de Mestre em Direito, na
área de Direito Internacional e Europeu

Orientadora:

Doutora Rita Calçada Pires, Professora da Nova School of Law.

LISBOA

2020

JULIANA FERLA GUILHERMANO

***A TROCA DE INFORMAÇÕES EM MATÉRIA FISCAL - PERSPECTIVAS DOS
CONTRIBUINTES***

Dissertação de Mestrado apresentada à
Nova School of Law, com vista à obtenção
do grau de Mestre em Direito, na área de
Direito Internacional e Europeu

Orientadora: Professora Doutora Rita
Calçada Pires

Aprovado em: _____ de _____ de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Rita Calçada Pires
Orientadora

Membro Avaliador

Membro Avaliador

DECLARAÇÃO DE COMPROMISSO ANTI-PLÁGIO

Declaro, por minha honra, que o trabalho é original e que todas as citações estão corretamente identificadas. Tenho consciência de que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética e disciplinar.

DECLARAÇÃO DO NÚMERO DE CARACTERES

O corpo desta dissertação, incluindo espaços e notas, ocupa um total de 199.978 caracteres.

MODO DE CITAR E OUTRAS CONVENÇÕES

A dissertação está redigida em Língua Portuguesa, seguindo as regras ortográficas unificadas.

Serão utilizadas as regras estabelecidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

A economia da presente dissertação obriga-nos a utilizar como recurso um meio de citação abreviado e à utilização de abreviaturas ao longo do texto.

No início do trabalho é possível encontrar uma lista de abreviaturas.

As citações bibliográficas são feitas em notas de rodapé. Aparecem completas na primeira referência à obra e seguem reduzidas, com menção ao autor, ao título e à página, nas referências subseqüentes. Nas referências consecutivas, emprega-se a expressão “*idem, ibidem*” para significar mesma obra e mesma página, ou apenas “*idem*”, com menção à página, se essa não coincidir.

As transcrições de textos em língua estrangeira aparecem traduzidas para a Língua Portuguesa quando figuram no texto principal. Excetua-se, porém, os casos em que o idioma original propicie melhor compreensão ou estética retórica, ou quando, por qualquer razão, não deva ser dissociado da estrutura do pensamento (como nas citações de textos legislativos, judiciais ou clássicos). Nas notas de rodapé, as transcrições surgem no original, em itálico. Também as expressões em Latim ou em língua estrangeira são reproduzidas em itálico.

No final do trabalho encontra-se uma lista de bibliografia com as indicações bibliográficas completas.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AEOI - Automatic Exchange of Information

AF – Administração Fiscal

art. - Artigo

arts. – artigos

AT – Autoridade Tributária

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting CIDE

CoE – Conselho da Europa

CRS - Common Reporting Standard

CDT – Convenção para eliminar a Dupla Tributação

DUDH – Declaração Universal dos Direitos Humanos

ed. - Edição

EUA – Estados Unidos da América

ex. - exemplo

FATCA - Foreign Account Tax Compliance Act

G20 – Grupo dos 20

IBFD – International Bureaux of Fiscal Documentation

Model CAA - Model Competent Authority Agreement

Nº - Número

p. - página

PFA - Planejamento fiscal agressivo

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OECD - Organization for Economic Co-operation and Development

TIEA -TaxInformation Exchange Agreement

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Vol .- Volume

RESUMO

O presente trabalho visa estudar a troca de informação internacional em matéria fiscal, tomando por base os documentos elaborados pela OCDE, buscando analisar em que medida há salvaguarda dos direitos e as garantias fundamentais do contribuinte. Para tanto, contextualiza o combate internacional à fraude, ao planejamento fiscal agressivo e à concorrência fiscal prejudicial, por meio da adoção de modelos de cooperação entre Estados e entre Estados e contribuintes. Ademais, o trabalho objetiva investigar se o célere avanço da cooperação fiscal internacional, que dota AFs de maior poder investigativo, tem correspondente intensidade na elaboração de estruturas mínimas de proteção aos contribuintes, tema de relevo aos direitos fundamentais, especialmente protegidos pelas ordens jurídicas internacionais.

Palavras-chave: globalização, fraude, planejamento fiscal agressivo, concorrência fiscal prejudicial, cooperação, troca de informações fiscais, contribuintes, direitos e garantias fundamentais dos contribuintes

ABSTRACT

The present work aims to study the exchange of information international in tax matters, based on documents prepared by the OECD, seeking to analyze the extent to which there is safeguarding the fundamental rights and guarantees of the taxpayer. To this end, it contextualizes the international fight against fraud, aggressive tax planning and harmful tax competition, through the adoption of models of cooperation between States and between States and taxpayers. In addition, the work aims to investigate whether the rapid advance of international tax cooperation, which endows tax authorities with greater investigative power, has a corresponding intensity in the elaboration of minimum structures for the protection of taxpayers, a theme of relevance to fundamental rights, especially protected by international legal orders.

Key-words: globalization, fraud, aggressive tax planning, harmful tax competition, cooperation, exchange of tax information, taxpayers, fundamental rights and guarantees of taxpayers.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
 CAPÍTULO 1 - A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL E SUA RELAÇÃO COM OS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES.....	 17
1.1. OS DESAFIOS GERADOS PARA O DIREITO FISCAL NA ATUALIDADE (DA FRAUDE, DO PLANEJAMENTO FISCAL, DA EVASÃO FISCAL E DA CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL).....	18
1.2. A NECESSIDADE DA TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS COMO MEIO DE IMPLEMENTAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO JUSTA E EQUITATIVA.....	27
1.3. A NECESSIDADE DE INTERVENÇÃO DAS AUTORIDADES FISCAIS <i>VERSUS</i> OS DIREITOS E INTERESSES DOS CONTRIBUINTES.....	31
 CAPÍTULO 2 - OS LIMITES À TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS COMO GARANTIA DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES	 40
2.1 DIREITO À PRIVACIDADE E À CONFIDENCIALIDADE DAS INFORMAÇÕES: DA INTIMIDADE PRIVADA E DO SIGILO FISCAL.....	41
2.2. PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE E DA RECIPROCIDADE.....	46
2.3. DIREITO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL.....	48
2.4. E A <i>FAIR SHARE</i> ? IGUALDADE ENTRE CONTRIBUINTES.....	50
 CAPÍTULO 3 - A CONSTRUÇÃO INTERNACIONAL DOMINANTE DA TROCA DE INFORMAÇÕES - TRABALHOS DA OCDE	 56
3.1 DO ART. 26 DO MODELO DE CONVENÇÃO SOBRE RENDIMENTO E CAPITAL DA OCDE (CDT-ODE), DA CONVENÇÃO MULTILATERAL PARA ASSISTÊNCIA MÚTUA EM MATÉRIA FISCAL (CMAAT) E DO MODELO DE TRATADO	

SOBRE TROCA DE INFORMAÇÕES (TIEA).....	56
3.2. TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES FISCAIS (AEOI)....	66
3.3. EM QUE MEDIDA HÁ SALVAGUARDAS DOS DIREITOS DOS CONTRIBUÍNTES COM ESTES INSTRUMENTOS?.....	78
3.4.POSICIONAMENTO CRÍTICO.....	87
 CONCLUSÃO	 90
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	 92

INTRODUÇÃO

Uma das questões que mais tem ocupado os Estados, no que diz respeito ao desenvolvimento econômico, é, sem dúvida, das relações tributárias entre os países e seus contribuintes. Para que se possa entender as relações atuais, é necessário, primeiramente, vislumbrar certos antecedentes históricos que as originaram e verificar como elas se desenvolveram através do breve estudo dos aspectos mais relevantes do fenômeno da tributação ao longo dos séculos, considerando os seguintes fatores: Estado Antigo, Estado Feudal, Estado Patrimonial, Estado Absoluto, Estado de Direito e Estado Democrático de Direito.

Recentemente, é importante destacar as modificações ocorridas na sociedade nas últimas três décadas, em que a economia tornou-se global, e como isso afetou diretamente as relações entre os Estados, bem como as relações com seus contribuintes. Salientam-se, nesse contexto, os principais desafios enfrentados atualmente em matéria de tributação internacional, bem como instrumentos importantes para o combate aos mesmos. Entenda-se por “desafios” aqueles aspectos gerados em razão da grande mobilidade que os agentes econômicos têm para se estabelecerem em qualquer lugar do mundo, podendo optar por aquele que vai trazer, por um lado, um maior benefício fiscal e, por outro, um menor pagamento de tributos. Assim, problemas como o do PFA acentuaram-se. Com isso, as soberanias estatais, antes inatingíveis e apenas interessadas em suas questões internas, começaram a se tornar mais frágeis e acabaram buscando cooperação externa para se manterem.

Será especificamente estudado, no presente trabalho, o instrumento da troca de informações fiscais internacionais no que diz respeito a como elas são utilizadas para o enfrentamento dos desafios atuais. Para isso, serão investigados de forma mais específica os instrumentos elaborados pela OCDE sobre essa temática.

Destaca-se que, para fins deste trabalho, entende-se por informações tributárias fiscais aquelas que são trocadas pelos países relativas aos seus contribuintes, por exemplo, as receitas declaradas às autoridades fazendárias, as informações detidas por bancos e instituições financeiras, dentre outras. Um país é o requerente da informação, outro o requerido, que deve prestar a informação sobre determinado contribuinte.

Pretende-se mostrar, assim, outra perspectiva sobre as trocas de informações fiscais: a dos contribuintes. Para isso, faz-se necessário buscar as previsões específicas que os protegem nos documentos da OCDE que serão examinados.

- A questão central que se busca responder é: tendo em vista o crescente uso das trocas de informações em matéria fiscal entre os Estados, de que forma os contribuintes são protegidos e se têm resguardados seus direitos e garantias fundamentais nos documentos da OCDE?

A fim de tentar responder o questionamento acima, serão estudados direitos geralmente previstos nos modelos de Constituições de Estados Democráticos de Direito atuais, tais como o direito à privacidade e ao devido processo legal. Ainda, quais princípios do direito internacional fiscal podem ser utilizados para ajudar na concretização desses direitos, como o da subsidiariedade e o da reciprocidade. A seleção destes direitos e princípios foi feita em razão da previsão dos mesmos nos documentos da OCDE, sendo os de maior relevância para fins de troca de informações fiscais em razão dos dados envolvidos e dos procedimentos adotados.

Ainda tendo em vista o problema posto, é preciso, em primeiro plano, contextualizar historicamente as relações entre os Estados e os seus contribuintes, até chegar aos dias atuais, identificando e apontando os principais reveses existentes hoje, por serem a base da necessidade da troca de informações..

Após, o estudo volta-se para o instrumento de troca de informações fiscais como meio de combate aos desafios anteriormente estudados, demonstrando qual a sua necessidade e importância. Interessam, nesse ponto, especificamente os documentos da OCDE sobre o assunto, em que verificará, brevemente, aspectos como seus históricos, suas abordagens e suas principais diferenças.

O trabalho, após passar pela análise dos instrumentos das trocas de informações internacionais em matéria fiscal, começa, então, a focar na figura dos contribuintes, enquanto sujeitos de direito, aos quais pertencem as informações que são trocadas entre os Estados. Faz-se necessário perceber de quais formas os mesmos tem seus direitos protegidos em tais trocas.

Estudar a perspectiva dos contribuintes em relação às trocas de informações fiscais internacionais é de extrema importância, pois, na medida em que

eles têm seus direitos protegidos, vislumbra-se uma possibilidade de aumento da cooperação entre eles e as administrações fiscais dos Estados. Ademais, a confiabilidade nas informações trocadas pelos Estados também se torna maior.

No presente trabalho, optou-se por analisar a Troca de Informações em Matéria Fiscal sob a perspectiva da OCDE, primeiramente por tratar-se de uma Organização Internacional, abrangendo diversos países de vários continentes, ou seja, seus documentos têm abrangência mais global. Ademais, tendo em vista a limitação de cunho formal, como número de caracteres que podem ser utilizado, para o trabalho, bem como a fim de delimitar o tema, escolheu-se não abranger a perspectiva da União Européia e de países específicos sobre o assunto, limitando-se à OCDE.

Existe um manual sobre a implementação das disposições sobre troca de informações para efeitos fiscais, aprovado pelo comitê de assuntos fiscais da OCDE, no dia 23 de Janeiro de 2006¹. O manual refere seis tipos de troca de informações, a saber: 1 – Troca de informações a pedido; 2 – Troca espontânea de informações; 3 – Troca de informações automática (ou rotineira); 4 – Troca de informações industrial/alargada; 5 – Inspeções Fiscais simultâneas; 6 – Inspeções fiscais no estrangeiro. Veremos onde há a previsão desses tipos nos documentos da OCDE analisados no trabalho.

A pesquisa tem natureza qualitativa, com objetivação do fenômeno, hierarquização das ações de descrever, compreender, explicar através da análise de conteúdos referentes às trocas de informações em matéria fiscal e a proteção dos direitos dos contribuintes.

O procedimento adotado é o bibliográfico e o documental, tendo como pilares principais os documentos da OCDE, a doutrina portuguesa, brasileira e internacional, bem como trabalhos acadêmicos e artigos sobre o tema disponíveis online (em sites confiáveis de Universidades e revistas jurídicas, dentre outros de organizações e de especialistas nos ramos estudados).

O objetivo metodológico é de natureza descritiva, porque pretende descrever os fatos e fenômenos envolvidos nas trocas de informações fiscais internacionais, bem como exploratório, pois visa proporcionar maior familiaridade

¹ OCDE. **Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes**. 2006. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: 12/10/2020.

com a problemática envolvida entre essas trocas e os direitos dos contribuintes, com vistas a torná-la mais explícita. Por fim, o caráter é dedutivo, passando por um processo de análise de informação que se leva a uma conclusão.

CAPÍTULO 1 - A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL E SUA RELAÇÃO COM OS DIREITOS DOS CONTRIBUÍNTES

A globalização impõe novos desafios à atuação das administrações fiscais. Desta forma, a cooperação entre os países assume cada vez maior relevância na busca da eficiência no cumprimento das obrigações tributárias e no combate à fraude fiscal, ao PFA e à concorrência fiscal prejudicial.

Além disso, o movimento rumo à transparência fiscal permanecerá, e isto implicará adaptações por parte das pessoas físicas, jurídicas e dos governos. Repensar a forma de atuação das administrações tributárias sob esse novo cenário é e será fundamental para que essas instituições possam de fato promover políticas tributárias coerentes e eficientes ao momento histórico em que vivemos²

Deste modo, a troca de informações entre administrações tributárias deve ser vista como um mecanismo positivo e importante para uma maior cooperação internacional. Isto porque estimula um círculo virtuoso de transparência em que cada vez mais haverá compartilhamento de informações entre os Estados e que, conseqüentemente, auxilia no combate ao PFA, à fraude e à concorrência fiscal agressiva³.

Percebe-se que o intercâmbio de informações é um mecanismo concebido, modelado e estruturado para servir aos interesses das administrações tributárias dos Estados, visando garantir a eficácia da lei tributária interna e a arrecadação de receita em um cenário de operações financeiras e comerciais globais⁴.

Segundo XAVIER (2010), o instituto da troca internacional de informações está inserido no quadro das medidas de assistência administrativa prestadas pelos Estados de modo a atender pedidos elaborados por outros Estados a fim de obter informações que não conseguem diretamente alcançar internamente pela sua AF,

² RODOTTÀ, Stefano. Palestra - **Conferência: Globalização e Direito. Procuradoria-Geral do Município do Rio de Janeiro** – PGM, Rio de Janeiro, 11 de março de 2003. Disponível em < <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/151613/DLFE-4314.pdf/GlobalizacaoeoDireito.pdf>.> Acesso em :12/10/2019.

³ BASTOS, Frederico Silva. **Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes**. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. 2014. p. 124

⁴ OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. **O Intercâmbio de Informação tributária: Nova disciplina comunitária, Estado actual da prática administrativa, Contributos para uma maior significância deste instrumento**. Teses de Doutoramento, Almedina: Coimbra, 2012. p. 140.

pois estão localizadas no exterior do seu território. Ou seja, os Estados estão adstritos à territorialidade, bem como à soberania dos outros Estados, assim impossibilitados de exigir informações de residentes de outros Estados, torna-se necessária a colaboração ativa do Estado onde se encontra a informação pretendida⁵.

Ainda segundo o autor, a expressão “troca” de informações não significa que cada informação prestada por um Estado solicitado terá necessariamente outra informação prestada em contrapartida pelo Estado solicitante, mas sim significa que há idêntica obrigação de prestar auxílio em caso de idênticas circunstâncias, a ambos os Estados⁶.

É preciso, no entanto, estar atento para que essa ferramenta de defesa do erário não sirva de meio para que os direitos dos contribuintes sejam violados no que tange aos direitos e garantias fundamentais. A proteção dos contribuintes é de vital importância para que os mesmos cooperem com as autoridades tributárias e não pratiquem, ou deixem de praticar, ações abusivas de planejamento fiscal, como será visto.

1.1.OS DESAFIOS GERADOS PARA O DIREITO FISCAL NA ATUALIDADE (DA FRAUDE, DO PLANEJAMENTO FISCAL, DA EVASÃO FISCAL E DA CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL

A partir do Séc. XIX e principalmente no Séc. XX houve uma enorme evolução no comércio internacional, passando a prevalecer a exportação de matérias primas nas primeiras décadas, seguindo-se de uma expansão na exportação de produtos e serviços, gerando fluxo de renda de um país a outro. Sobretudo a partir de 1980 houve uma liberalização crescente do comércio mundial, do investimento estrangeiro direto, da circulação de capitais e da movimentação de pessoas, aspectos que caracterizam o fenômeno da globalização vivido a partir dessa década.⁷

⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro,: Forense, 2010. pp.667-668.

⁶ XAVIER, Alberto. Idem. p. 668.

⁷ UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de'Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado. “Aspectos Gerais”. **Diritto Tributario Internazionale Manuale**, 2ª Ed, Ceam, Pádua, 2012. Traduzido por Marco Aurélio Greco e Milene Cavalcante Greco. Manual de Direito Tributário Internaional. São Paulo: Dialética, 2012. Vários autores. p. 21.

Essas transformações foram ensejadas pelas evoluções dos meios de transporte e comunicações, pelo surgimento de novas tecnologias (tais como a internet e o comércio eletrônico), que possibilitaram uma modificação profunda nos meios de contato, diminuindo distâncias geográficas e temporais, facilitando as transações, alargando mercados e gerando mais negócios internacionais. Nesse contexto, surgiram/aumentaram as empresas multinacionais, que norteiam suas ações através de estratégias em âmbito global. Suas decisões de investimento são baseadas em múltiplos fatores, tais como disponibilidade de recursos, viabilidade comercial, acesso a mercados efetivos e potenciais, estabilidade econômica e política, incentivos governamentais, dentre outros. Além de todos os fatores econômicos, sociais e políticos, outro componente que passa a desempenhar um papel importantíssimo na hora de uma tomada de decisão é o fiscal.

Chega-se, assim, ao que se chama na atualidade de “planejamento fiscal”. Ele surge como uma estratégia central empresarial na era global.⁸

Por outro lado, todos esses aspectos geraram novos desafios para os países e suas administrações tributárias. No passado as políticas fiscais eram estabelecidas em cada país, vislumbrando soluções apenas para seus problemas internos, onde o princípio da soberania fiscal, o qual condiciona as regras de aplicação ao espaço territorial, imperava. No entanto, com as modificações trazidas pela globalização, as ferramentas legais tradicionais foram colocadas em discussão, pois houve transformação na forma como os Estados se relacionam entre si, bem como com seus respectivos contribuintes⁹.

Na era da globalização, não é mais eficaz a intervenção legislativa de cada país isoladamente, pois há uma forte desarticulação entre os sistemas fiscais tradicionais e a nova realidade vivenciada. Percebe-se que existe uma desadequação e uma desarticulação entre os sistemas fiscais, bem como uma degradação das bases de tributação. Note-se que em razão de maiores possibilidades de mobilidade, muitas empresas acabam migrando para países com

⁸ OLIVEIRA, Maria Odete Batista De. **O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA**. Teses de Doutorado, Almedina, 2012. pp. 19-20.

⁹ BASTOS, Frederico Silva. GLOBALIZAÇÃO, DIREITO TRIBUTÁRIO E DESENVOLVIMENTO: tensões entre direito e política no percurso do acordo para troca de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos. In: TAVARES NETO, José Querino / FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coordenadores). **Direito tributário II** – Coleção Conpedi/Unicuritiba. Curitiba: Clássica Editora, 2014. p. 100-129. Disponível em <<http://www.editoraclassica.com.br/novo/ebooksconteudo/Dir%20Tributario%20II.pdf>>. Acesso em: 15/10/2019.

níveis de tributação mais reduzidos ou nulos, tornando-se cada vez mais difícil a cobrança dos impostos, o que gera problemas para os Estados efetivamente arrecadarem e obterem receitas, causando um enfraquecimento dos modelos de tributação atuais.

Por outro lado, outros Estados vêm muitos de seus rendimentos saírem de seu território e de sua esfera do poder de tributar, diminuindo sua receita. Destaca-se que a maior mobilidade dos agentes econômicos está provocando o enfraquecimento dos sistemas fiscais contemporâneos, ou seja, do poder público; e, ainda, a interdependência dos agentes ativos e passivos da situação fiscal.

Em decorrência desse fenômeno agravaram-se os principais problemas do direito tributário internacional: a concorrência fiscal prejudicial, a fraude fiscal, o PFA¹⁰.

A prática dos países de manusearem as regras fiscais para tornar a tributação mais favorável, com a finalidade de atrair e/ou manter investimentos, é conhecida como concorrência tributária internacional prejudicial, ou *dumping* tributário (redução dos custos tributários para aumentar a competitividade). Essa prática pode influenciar as práticas ilegais e abusivas dos contribuintes, que buscam deslocar seus investimentos para países de tributação mais favorável ou para paraísos fiscais¹¹.

Ainda a concorrência fiscal prejudicial acarreta a redução de receitas, pois reduz as bases tributáveis dos outros países, a ponto de interferir nos serviços públicos essenciais, constitucionalmente garantidos aos cidadãos¹².

Segundo TORRES (2001), a busca por alocação de investimentos em países com oferta de sistema fiscal mais atrativo, ou seja, com tributação mais favorecida, deflagrou dois problemas para as nações mais desenvolvidas: por um lado tentar conter as manobras evasivas dos contribuintes, e por outro tentar contornar a prática da concorrência fiscal prejudicial de países com tributação

¹⁰ PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Almedina, Coimbra, 2018. pp .20-29.

¹¹ FERIATO, Juliana Marteli Fais; LEONETTI, Carlos Araújo Leonetti; CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL PREJUDICIAL E SEU CONTROLE MULTILATERAL. **XXII Encontro Nacional do CONPEDI/UNINOVE (Novembro/2013)**. Tema: Sociedade global e seus impactos sobre o estudo e a efetividade do Direito na contemporaneidade Direito internacional [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNINOVE; Coordenadores: Wagner Menezes, Valeska Raizer Borges Moschen. – Florianópolis : FUNJAB, 2013. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uninove/livro.php?qt=53>>. Acesso em: 18/10/2019. p. 4.

¹² FERIATO, Juliana Marteli Fais; LEONETTI, Carlos Araújo. Idem. Ibidem.

favorecida. Isso gera distorções nos orçamentos dos Estados, bem como na concorrência das empresas.¹³

Importante ressaltar que os países devem ser livres para delinear suas regras e sistemas tributários, bem como suas atuações em tais moldes, o que pode materializar uma certa concorrência, entendida como natural e até sã. O fato de um país, por exemplo, conseguir tornar seu sistema fiscal mais atrativo porque se alargaram as bases de incidência de tributação e, como consequência, tornar-se possível praticar menores taxas de tributação, ou se eliminarem algumas burocracias no cumprimento das obrigações, será, indiscutivelmente, uma medida muito louvável de política fiscal¹⁴.

A concorrência fiscal tem sido responsável pelo aparecimento e manutenção de boas medidas de política fiscal. Estas são traduzidas em sistemas fiscais mais flexíveis, preocupados em responder às exigências e aos desafios atuais, sem esquecer o objetivo de não onerar em demasia os custos de cumprimento das obrigações fiscais, sendo mais transparentes, com o objetivo de que os tributos sejam pagos no local e momento adequados. Visa-se, assim, a minimizar os riscos de fraude e evasão, servindo aos governos respectivos como instrumento que assegure a efetiva aplicação das leis fiscais, incluindo leis anti-abuso¹⁵.

Contudo, dentro da realidade de um Estado social e democrático, essa concorrência pode se tornar prejudicial quando a tributação é muito reduzida ou até mesmo ausente, implicando em perda de receitas para os Estados concorrentes, bem como pouco ou ausência de benefícios para o Estado que concedeu a tributação mais favorável, não tendo os resultados esperados. São apontadas como as formas mais graves da concorrência fiscal prejudicial os paraísos fiscais e os regimes de tributação favorecida ou preferencial¹⁶.

Níveis de tributação muito inferiores devem ser considerados nocivos, pois desviam mercado, geram desequilíbrios econômicos e ausência de eficiência e,

¹³ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação sobre as rendas das empresas**. 2. Ed. São Paulo: RT, 2001. p. 766.

¹⁴ OLIVEIRA, Maria Odete Batista De. **O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA**. Teses de Doutorado, Almedina, Coimbra, 2012. pp. 21-22.

¹⁵ OLIVEIRA, Maria Odete Batista De. Idem. p. 22.

¹⁶ COSTA, Elisabete Mansa Pinto da. **Concorrência Fiscal Internacional: um desafio à escala mundial**. Porto, 2004/2005. Tese de Pós-graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Portugal. Disponível em: <<https://www.cije.up.pt/download-file/111>>. Acesso em: 19/10/2019. p. 13.

ainda, impossibilitam os Estados de obter os recursos necessários para o financiamento de políticas públicas e dos direitos humanos. Nesse sentido, Caliendo (2009) conclui que a tributação deve ser vista como uma peça chave no que diz respeito à eficiência do sistema, bem como um mecanismo que promova o desenvolvimento das instituições e da sociedade, e não somente como um mecanismo de transferência de recursos para uma classe política ou econômica privilegiada.¹⁷

A concorrência fiscal internacional prejudicial é aquela que ocorre quando um Estado reduz sua tributação diante de pressões internacionais com a finalidade de atrair ou manter os recursos oriundos de investimentos estrangeiros em seu território, bem como para evitar que sejam substituídos por outros Estados de tributação reduzida. Ela coloca os Estados numa corrida ao fundo do poço (*race to the bottom*), acarretando a erosão da tributação internacional¹⁸. Essa concorrência prejudicial é que deve ser combatida no plano internacional, mantendo uma concorrência tributária leal incapaz de colocar em risco as funções sociais do Estado.

Salienta-se que continua sendo permitida a concessão de incentivos fiscais pelos Estados, no entanto as mesmas devem ser feitas quando houver falhas de mercado, ou seja, diante de uma situação na qual a alocação de bens e serviços não é eficiente quando os mecanismos de mercado, não regulados pelo Estado e deixados livremente ao seu próprio funcionamento, originam resultados econômicos ineficientes ou indesejáveis socialmente. Assim, tem-se que benefícios fiscais são justos apenas quando claramente instituídos por razões do bem comum (bem-estar social) e quando adequados aos objetivos propostos¹⁹.

¹⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 59.

¹⁸ FERIATO, Juliana Marteli Fais; LEONETTI, Carlos Araújo Leonetti; CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL PREJUDICIAL E SEU CONTROLE MULTILATERAL. **XXII Encontro Nacional do CONPEDI/UNINOVE (Novembro/2013)**. Tema: Sociedade global e seus impactos sobre o estudo e a efetividade do Direito na contemporaneidade Direito internacional [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNINOVE; Coordenadores: Wagner Menezes, Valeska Raizer Borges Moschen. – Florianópolis : FUNJAB, 2013. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uninove/livro.php?qt=53>>. Acesso em: 18/10/2019. p. 8.

¹⁹ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**. EALR, V. 4, nº 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/download/4%20EALR%2079/4%20EALR%2021%20-%20p>>. Acesso em: 18/10/2019. p. 6.

A concorrência fiscal prejudicial induz que a questão fiscal seja a razão para que as multinacionais invistam em determinado país em detrimento de outro, ou seja, induz a condução do planejamento fiscal das empresas que investirão nos Estados de menor ou nula tributação, unicamente por tal motivo. No entanto, esse tipo de planejamento fiscal é considerado agressivo e vem sendo combatido por afrontar diretamente a neutralidade fiscal e a equidade, como se verá adiante.

A fraude fiscal (*tax evasion*) é a violação ostensiva da lei, quando se age contrariamente ao que nela está estabelecido, é uma ação *contra legem*²⁰. Ela caracteriza-se pela infração à lei fiscal concretizada na prática de atos ou negócios ilícitos com intuito de diminuir ou diferir de forma irregular o montante de imposto a pagar²¹.

A fraude fiscal traduz-se na adoção, por parte do contribuinte, de comportamentos de fuga internacional e consciente ao pagamento de tributos. São exemplos a declaração inferior à realidade de rendimentos ou lucros, a falsificação de documentos, a apropriação de impostos rendidos e devidos por terceiros, a destruição dolosa de escrita fiscal, dentre outras práticas²².

O planejamento fiscal, por si só, é uma prática lícita e permitida. Ocorre quando o contribuinte atua em conformidade com a lei ou de acordo com omissões nela contida, é uma prática *intra legem*²³.

Constitui-se na organização dos negócios de uma empresa ou de um particular, a fim de reduzir/minimizar a carga fiscal. É um direito do contribuinte baseado nos princípios da liberdade, autonomia da vontade, da propriedade e da iniciativa econômica²⁴.

Deve-se observar, no entanto, que o direito de exercer o planejamento fiscal não é absoluto, e a depender da conduta adotada pelo contribuinte, o mesmo pode configurar uma prática abusiva do direito (*extra legem*), passando a ser

²⁰ PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Almedina, 2018. p.149.

²¹ MAGNO, Maria Helena Ramos Paz Gomes. **Transparência Fiscal: Um Estudo Centrado no Sujeito Passivo**. Dissertação de Mestrado em Direito, área de Ciências Jurídico-Financeiras. Universidade Clássica de Lisboa, 2017. Disponível em: < <http://hdl.handle.net/10451/31646>>. Acesso em: 16/10/2019. p. 104.

²² XAVIER, Carolina Alexandra da Cruz. **Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade**. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Nova de Lisboa. 2016. Disponível em: < <https://run.unl.pt/handle/10362/19848>>. Acesso em: 16/10/2019. p. 21.

²³ PIRES, Rita Calçada. Idem. p.149.

²⁴ XAVIER, Carolina Alexandra da Cruz. Idem. pp. 7-13.

considerado como um PFA que, na realidade, trata-se de evasão fiscal ou, para alguns doutrinadores, um subtipo desta²⁵.

Isso ocorre quando o contribuinte se furta ao dever previsto na norma tributária, quando sua conduta viola uma norma. Ainda, quando se aproveita de lacunas legais com o único objetivo de evitar tributos, ou quando há a utilização de recursos como operações ou estruturas artificiais para se aproveitar das diferenças de regimes fiscais²⁶.

Como refere TEIXEIRA (2016), em relação à distinção de fraude e planejamento fiscal que para simplificar e dar mais certeza jurídica para o contribuinte, deve separar-se nitidamente, limitando “fraude” como comportamento ilícito e “planejamento” como uma atuação lícita, mesmo que abusiva, ou, no limite, negligente. Ainda, saliente que é importante que isso seja interiorizado e que os cidadãos consigam distinguir os diferentes comportamentos e que conheçam as diferentes conseqüências dos níveis de incumprimento²⁷.

Note-se que o planejamento fiscal (ou tributário, como é dito no Brasil) é legal, obedecendo a licitude e a legalidade em face da norma estabelecida. O que é combatido é o Planejamento Fiscal Agressivo- PFA (*extra legem*), que para fins práticos e menos problemáticos, iremos equiparar, neste trabalho, à evasão (*tax avoidance*).

O PFA (*tax avoidance*)²⁸ ocorre quando o contribuinte se aproveita de uma disposição legislativa (lei de cobertura), mas não em total conformidade com a mesma; evitando a aplicação de outra norma que regularia a situação habitualmente (lei evadida/iludida), embora, ao final, se atinja o mesmo resultado econômico. A conduta utilizada pelo contribuinte é atípica, buscando produzir o resultado econômico que a conduta típica atingiria, ou seja, o negócio é fiscalmente menos oneroso ou a via é menos tributada²⁹.

Na prática evasiva, o negócio é utilizado com o objetivo principal de não pagar impostos ou pagar impostos a menor, ou aspectos relativos não sendo

²⁵ PIRES, Rita Calçada. Idem. p. 150-153.

²⁶ KHOURY, Laila José Antônio. **A troca de informações e a redução da evasão e da elisão tributária internacional**. Dissertação (Mestrado em Direito). Curso de Mestrado em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006. pp. 23-26.

²⁷ TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal** – 4ª Ed, 2016. Kindle pos. 1807.

²⁸ Existem múltiplas terminologias utilizadas, optando-se, no presente trabalho, por acompanhar o entendimento da Professora Rita Calçada Pires, ser planejamento fiscal agressivo evasão fiscal. PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Almedina, 2018. p. 153.

²⁹ PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada. **Direito Fiscal**. 5ª Ed. Almedina, Coimbra, 2012. p. 182.

utilizado para os seus fins típicos, servindo apenas para economizar na parte tributária³⁰. Age-se de forma *extra legem*, pois há a utilização de uma norma de maneira anormal, com artificialidade, embora sem simulação, de acordo com a vontade do contribuinte³¹.

O glossário da OCDE traz a definição de evasão, afirmando que o termo geralmente é usado para descrever a organização dos assuntos fiscais de um sujeito passivo com a intenção de reduzir as suas responsabilidades fiscais que, apesar de poder obedecer à letra da lei, está usualmente em contradição com o espírito e o objetivo que a mesma propõe cumprir³².

Destaca-se que o contribuinte tem liberdade para planejar seus negócios de forma lícita, podendo economizar na parte da tributação, no entanto, existem limites, e quando tais são ultrapassados, há o abuso de direito, que gera a evasão fiscal, a qual é combatida. O abuso de direito traduz-se em exercer uma atividade que formalmente é permitida, é realizada com fim diverso daquele que a norma jurídica tinha em vista quando a tutelou, sendo a intenção única ou preponderante a eliminação ou redução do tributo devido³³.

No plano internacional, com a globalização e todas as conseqüências trazidas com ela, tais como: como o aumento da circulação de informações, bens, pessoas; inovações tecnológicas; surgimento de novos instrumentos financeiros; desaparecimento de fronteiras no âmbito fiscal; fertilizou-se um terreno propício para o aproveitamento de lacunas e deficiências das leis de diversos Estados, gerando o aumento das práticas evasivas internacionais³⁴.

Como exemplo utilizado para minimizar ou eliminar a carga fiscal temos os abusos de tratados, onde é gerada uma situação que conduz o sujeito passivo a poder se beneficiar da sua aplicação sem que esta lhe seja verdadeiramente direcionada. Existem duas vias para isso: o denominado “treaty shopping”, quando o contribuinte não poderia se beneficiar por não ser residente de nenhum dos Estados contratantes, entretanto cria uma forma de conexão com um dos territórios do tratado para poder utilizá-lo; ou a chamada “*rule of shopping*”, quando, apesar de o

³⁰PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada. **Direito Fiscal**. 5ª Ed. Almedina, Coimbra, 2012. p. 185.

³¹PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Almedina, Coimbra, 2018. p. 150.

³²OECD. **Glossary of Tax Terms**. Nos termos do glossário de termos fiscais da OCDE, disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#M>>. Acesso em 20.10.19.

³³ALMEIDA, Rafael; FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio. **Tributação internacional e planejamento tributário**. Série Direito Tributário. FGV Direito Rio de Janeiro. IDE. E-book Kindle, Pos. 153 a 179 de 1369.

³⁴PIRES, Rita Calçada. Idem. p. 155.

contribuinte estar abrangido pelo tratado e ter acesso aos seus benefícios, cria uma situação para que seja aplicada uma regra mais benéfica (do mesmo tratado) ao rendimento, do que aquela que realmente deveria ser utilizada³⁵.

Percebe-se que o PFA traz uma ruptura de igualdade na tributação de acordo com a capacidade contributiva, visto que, com a fuga do dever de contribuir de alguns, a distribuição da carga fiscal passa a ser desigual (assimétrica)³⁶, pois somente alguns contribuintes acabam por pagar por todos, sendo que, geralmente, os que praticam estes atos são os que teriam maior capacidade contributiva, os que possuem mais recursos financeiros³⁷.

Ainda, o PFA relaciona-se com a questão da concorrência fiscal prejudicial, pois pode haver manuseamento pelos Estados das regras fiscais com o objetivo de atrair bases tributáveis para o Estado ou mantê-las, mas em detrimento de outro Estado. Por consequência isso acaba mexendo com a neutralidade fiscal, tendo em vista que a mesma significa, em sentido clássico, que os efeitos da tributação não devem incidir na tomada de decisão dos agentes econômicos, a fim de que sejam evitadas distorções e ineficiências na atividade econômica³⁸. Note-se que em casos de países de baixa ou nula tributação, que praticam concorrência fiscal prejudicial, o objetivo é justamente o contrário: atrair os agentes econômicos pela baixa ou nula tributação.

Por tais motivos, o PFA deve ser combatido e prevenido.

É necessário um esforço internacional através de tratados, convenções e acordos, havendo uma demanda de cooperação para lidar com questões internacionais tributárias³⁹. Diante disso, passaram a ser feitos acordos para evitar e eliminar a dupla tributação, bem como assumir compromissos (em termos multilaterais)⁴⁰.

³⁵ PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Almedina, Coimbra: 2018. p. 155.

³⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo, Saraiva: 2019. p. 454.

³⁷ PIRES, Rita Calçada. Idem. pp. 158-9.

³⁸ CARVALHO, Osvaldo Santos de, **Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária**, Saraiva, São Paulo, 2013. p. 26.

³⁹ BASTOS, Frederico Silva. GLOBALIZAÇÃO, DIREITO TRIBUTÁRIO E DESENVOLVIMENTO: tensões entre direito e política no percurso do acordo para troca de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos. In: TAVARES NETO, José Querino / FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coordenadores). **Direito tributário II** – Coleção Conpedi/Unicuritiba. Curitiba: Clássica Editora, 2014. p. 100-129. Disponível em <<http://www.editoraclassica.com.br/novo/ebooksconteudo/Dir%20Tributario%20II.pdf>>. Acesso em: 20/10/2019.

⁴⁰ PIRES, Rita Calçada. Idem. p. 20.

Percebe-se que há uma necessidade crescente de cooperação entre jurisdições fiscais, como através da troca de informações como elemento de combate a fraude e evasões fiscais agressivas⁴¹ a fim de que se tenha uma tributação justa e equitativa (justiça fiscal)⁴².

1.2. A NECESSIDADE DA TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS COMO MEIO DE IMPLEMENTAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO JUSTA E EQUITATIVA

A crise econômica dos Estados é reflexo da crise dos seus orçamentos, que decorre, dentre outros aspectos, da diminuição de receitas públicas, que tem como causas principais a compressão de suas atividades econômicas, as erosões das bases tributáveis, a concorrência fiscal internacional agressiva, a existência de paraísos fiscais, a fraude fiscal e o PFA, etc. Ao mesmo tempo que a arrecadação diminui, observa-se que o nível das despesas públicas se mantém, ou até mesmo aumenta, diante das novas exigências coletivas advindas, por exemplo, do desemprego crescente, das necessidades sociais emergentes, do empobrecimento da população e do aumento das desigualdades. Observada a contradição no âmbito orçamental e evidenciados os impactos sobre a própria sociedade, o desafio para o equilíbrio das contas públicas torna-se cada vez mais premente⁴³.

⁴¹ PIRES, Rita Calçada. Idem. Ibidem.

⁴² Segundo CALIENDO o princípio da justiça fiscal possui como núcleo a exigência de um tratamento isonômico entre os contribuintes, bem como estabelece a correta relação entre os cidadãos e a esfera pública. Busca-se, através dele, a adequada distribuição de encargos e bens na sociedade. Esse princípio detém um conteúdo de natureza formal e outro de sentido material. Do ponto de vista formal pode-se dizer que o tratamento igualitário significa dar o mesmo tratamento para pessoas em circunstâncias equivalentes e dar um tratamento diferenciado para pessoas em situações diferentes. Em sentido material, busca-se a melhoria de condições entre os indivíduos, de tal modo que eles alcancem uma posição de equidade, eliminando desigualdades materiais. Os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva decorrem diretamente do princípio da justiça fiscal. (CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo, Saraiva: 2019. pp. 173-5). Em relação ao Princípio da Capacidade Contributiva, PAULSEN expõe: “*Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza*”. (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 64). Ainda, segundo PAULSEN, “*a isonomia constitui uma limitação ao poder de tributar vinculada à idéia de justiça tributária. Veda tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes (...)*”. (PAULSEN, Leandro. Idem. p. 121).

⁴³ VITALIS, Aline. **Em Busca da Justiça Fiscal: uma Leitura Atual do Princípio da Neutralidade**. Dissertação de Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Políticas (Menção em Direito Constitucional). Universidade de Coimbra. Junho, 2016. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/32696/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestrado_Aline%20Vitalis.pdf> Acesso em: 20/10/2019. p. 8.

Note-se que o equilíbrio das contas públicas é cada vez mais crucial. O equilíbrio orçamental é, geralmente, realizado através da redução das despesas públicas ou mediante o aumento das arrecadações de receitas, principalmente as tributárias. Entretanto, levando-se em consideração a redução da base tributável⁴⁴ como um fenômeno global, tem-se observado um aumento considerável da tributação sobre a classe média e sobre os contribuintes que não possuem meios de evitarem ou se evadirem da tributação, ensejando uma pressão substancial sobre eles, bem como um distanciamento crescente da concretização da justiça fiscal, prejudicando o sistema tributário como um todo⁴⁵.

Importante ressaltar que um dos elementos mais importantes de legitimação da cidadania fiscal, a qual se consubstancia na participação de todos os integrantes da sociedade para o custeio da máquina pública, é a percepção dos contribuintes da existência da solidariedade social, ou seja, a constatação de que todos contribuem na medida de suas capacidades contributivas, para o sustento do Estado. Porém, se a percepção que os contribuintes têm é de que os que mais deveriam/poderiam contribuir não o fazem e que, por consequência, ocorre a sobrecarga de imposição tributária sobre os demais, há um risco de rompimento da legitimidade do sistema fiscal e da estrutura social como um todo, devido à afronta flagrante à justiça fiscal⁴⁶.

A fraude fiscal, o PFA⁴⁷ e a concorrência fiscal prejudicial denotam uma conduta que ofende a moralidade tributária, na medida em que se constitui em uma fuga ao dever de contribuir à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade. Numa sociedade democrática não há como justificar que os apelos à economia de

⁴⁴ A propósito do fenômeno da erosão da base tributável, bem como recomendações e medidas globais para minimização do problema, faz-se referência ao Projeto e Relatório BEPS, elaborado pela OCDE que pode ser consultado no sítio <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>. Acesso em 20.10.19

⁴⁵ VITALIS, Aline. **Em Busca da Justiça Fiscal: uma Leitura Atual do Princípio da Neutralidade**. Dissertação de Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Políticas (Menção em Direito Constitucional). Universidade de Coimbra. Junho, 2016. Disponível em: < https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/32696/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestrado_Aline%20Vitalis.pdf > Acesso em: 20/10/2019. pp. 8-9.

⁴⁶ VITALIS, Aline. Idem. p. 9.

⁴⁷ Desde o Plano BEPS, promovido pela OCDE em parceria com o G20, o termo planejamento fiscal agressivo passou a ser mais utilizado, em razão da ação 12 do Plano BEPS prever o combate preventivo aos planejamentos tributários “agressivos” OCDE, **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: < <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> >. Acesso em: 20/10/2019. p. 18. Assim, será utilizado no presente trabalho o termo planejamento fiscal agressivo por ser um termo recorrente nos documentos mais recentes da OCDE.

impostos sejam justificativa para práticas que ofendam a livre concorrência e a isonomia fiscal, trazendo benefícios para alguns e prejudicando a grande maioria⁴⁸.

Verifica-se uma relação recíproca de causa e efeito com as práticas dessas condutas fiscais abusivas/ilícitas, pois provocam distorções dos procedimentos comerciais, como o nível de concorrência entre contribuintes em detrimento dos cumpridores, erosão das bases tributáveis nacionais e associada injustiça na distribuição dessas bases entre países. Com isso há o aumento de problemas sociais, por exemplo, por um lado há a deterioração na distribuição do rendimento entre os vários Estados, e para corrigir esses efeitos há a necessidade de intervenção estatal aumentando os impostos, e geralmente os afetados são os contribuintes que não conseguem se mover, ou seja, pequenas e médias empresas e/ou trabalhadores pouco ou nada especializados. Isso faz com que aumentem as desigualdades sociais e seja barrado o crescimento econômico do país⁴⁹.

Essas distorções da livre concorrência beneficiam contribuintes que se eximem do cumprimento de seus deveres e penalizam, no mercado, aqueles que se esforçam em estar em dia com seus deveres fiscais. Ademais, a isonomia também é afetada na medida em que somente alguns contribuintes cumprem com seu ônus, quando na verdade deveria o mesmo ser repartido entre todos⁵⁰. Isso abala o senso de confiança do contribuinte no poder público, fazendo com que cresça o desestímulo ao cumprimento das normas fiscais, aumentando ainda mais o problema.

Ainda, com a diminuição da arrecadação de receitas fiscais, há a diminuição da capacidade dos governos para garantirem a existência de sistemas fiscais justos e equitativos, afetando os sistemas de proteção sociais por eles financiados, pois há necessidade de redução de despesas públicas⁵¹. Ou seja, contribuinte cumpridor de seus deveres além de ser sobrecarregado com uma maior carga fiscal, não tem a contrapartida esperada do Estado, pois mesmo com o aumento da contribuição fiscal, a deterioração das bases tributáveis é maior que a arrecadação. Isso causa uma enorme sensação de injustiça, pois de fato o é.

⁴⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário** – 2ª Ed. São Paulo, Saraiva: 2019. p. 454.

⁴⁹ OLIVEIRA, Maria Odete Batista De. **O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA**. Teses de Doutorado, Almedina, 2012. p. 26

⁵⁰ CALIENDO, Paulo. Idem. pp. 454-5.

⁵¹ OLIVEIRA, Maria Odete Batista De. Idem, Ibidem.

Há um perigo concreto para o Estado e para o financiamento de suas políticas públicas com o surgimento de uma percepção coletiva de injustiça fiscal, e de que o ideal é encontrar meios de não pagar os tributos, como consequência da diminuição de sua aceitação social. Como resultado disso, tem-se a redução ainda maior da base tributável, uma vez que a administração fiscal sozinha não detém todos os meios de fiscalização dos seus contribuintes, além dos elevados custos de tal empreitada.

Percebe-se a presente necessidade de reformulação das normas sociais, para que passem a induzir comportamentos dos contribuintes de modo a estimular o cumprimento das suas obrigações fiscais⁵². Verifica-se, portanto, que é necessária a adoção de procedimentos de apoio à não proliferação de práticas fiscais prejudiciais, à redução de comportamentos lesivos e ao estreitamento das margens de não cumprimento das normas fiscais.

É nesse contexto que surge o mecanismo de assistência mútua e cooperação administrativa entre vários Estados, através da conjuntura de esforços comuns direcionados a alcançar tais objetivos e a partilhar entre si os melhores meios de atingi-los. A troca de informações em matéria fiscal situa-se no cerne desta questão⁵³.

Estados e Organizações representativas dos mesmos vêm atuando em conformidade. Ao nível internacional a OCDE, organização em que se centra a investigação do presente trabalho, juntamente com o G20, são os maiores promovedores da cooperação internacional e da assistência mútua entre os países, através da troca de informações fiscais, bem como com outros sistemas de colaboração entre diferentes administrações tributárias.

Os principais instrumentos regulatórios sobre a matéria elaborados pela OCDE são: a) Acordo para Evitar a Dupla Tributação (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital), especialmente o art. 26:

b) a Convenção Sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal,

⁵²VITALIS, Aline. **Em Busca da Justiça Fiscal: uma Leitura Atual do Princípio da Neutralidade**. Dissertação de Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Políticas (Menção em Direito Constitucional). Universidade de Coimbra. Junho, 2016. Disponível em: <[https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/32696/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestra do_Aline%20Vitalis.pdf](https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/32696/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestra%20do_Aline%20Vitalis.pdf)> Acesso em: 20/10/2019. p. 9.

⁵³ OLIVEIRA, Maria Odete Batista De. Idem. pp. 30-31

- c) o Modelo de Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal (Tax Information Exchange Agreements- TIEAs),
- d) o novo padrão da Troca Automática de Informações Fiscais. O estudo mais aprofundado de tais documentos será feito mais adiante no presente trabalho.

Observa-se que uma estratégia adotada ativamente pelo G20 e pelo OCDE objetiva alcançar uma cooperação administrativa internacional real e eficaz em questões tributárias, sendo que a troca de informações fiscais entre administrações fiscais tem um papel de destaque, sendo um aspecto fundamental dessa cooperação⁵⁴.

Note-se que, diante do desafio pela busca da justiça fiscal e arrecadação de receita para os Estados, alguns aspectos relevantes devem ser considerados, como a relação existente entre a intervenção estatal e a tributação, confrontada com os direitos e interesses dos contribuintes. O intuito é tentar demonstrar a importância de que haja um equilíbrio entre os mesmos, a fim de que exista maior eficácia na arrecadação, sem, no entanto, haver violação dos direitos fundamentais dos contribuintes, conforme será exposto a seguir.

1.3. A NECESSIDADE DE INTERVENÇÃO DAS AUTORIDADES FISCAIS *VERSUS* OS DIREITOS E INTERESSES DOS CONTRIBUÍNTES

Como se sabe, a função dos tributos para os países é, tradicionalmente, a fiscal, ou seja, a de arrecadação de receita necessária para promoção e execução das funções inerentes ao Estado, ou seja, captação de fundos para o erário para manutenção do Estado, com a manutenção dos serviços públicos, o exercício de suas atribuições e gestão da máquina pública⁵⁵.

Existe, ainda, outra função também relacionada aos tributos, a extrafiscal, através da qual o Estado usa os tributos como meio de intervenção na sociedade e na economia. Isso ocorre, por exemplo, através da redistribuição de renda, da

⁵⁴ AUCEJO, Eva Andrés. Towards the International Code for administrative cooperation in tax matters and international tax governance. **Revista Derecho del Estado** n.º40, enero-junio de 2018, pp. 45-85. Disponível em: <https://revistas.ueh.net.co/index.php/derest/article/view/5217/6284>. Acesso em 25.09.19. pp. 52-3.

⁵⁵ ANGEIRAS, Laís Barretto. **A Tributação como Instrumento de Intervenção Estatal no Domínio Econômico: uma visão sob o prisma libertário**. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/46318/a-tributacao-como-instrumento-de-intervencao-estatal-no-dominio-economico-uma-visao-sob-o-prisma-libertario> > Acesso em: 30/10/2019.

promoção do desenvolvimento regional e/ou setorial, da proteção da economia nacional, do direcionamento de investimentos para áreas que se adéquem ao interesse público, além de mecanismos de implementação de políticas públicas⁵⁶. Note-se, portanto, que para além do aspecto financeiro (fiscal), o tributo também tem a função econômica e a social (extrafiscais).

A função econômica tem clara finalidade alocativa e estabilizadora. Em relação à alocação de recursos, a tributação pode ser um ótimo instrumento de incentivo ao crescimento econômico, se bem utilizada. No entanto, quando mal utilizada, tem o poder de influenciar negativamente a concorrência, tornando-se prejudicial. Já a função de estabilização significa uma estabilização a longo prazo da macroeconomia, ajudando a controlar os ciclos econômicos de recessão e crescimento, compensando as pressões inflacionárias, aumentando ou reduzindo a carga fiscal⁵⁷.

A função social tem a finalidade redistributiva, ou seja, da redistribuição da renda, para que se alcance uma equidade social. Busca-se, através dela, a justiça fiscal, pois a noção de justiça é uma das maiores fontes para a legítima aceitação da tributação e de seu cumprimento por parte dos contribuintes⁵⁸.

No âmbito internacional, um dos principais objetivos perseguido pelos sistemas fiscais dos Estados é a neutralidade fiscal. Isso significa que os tributos não devem interferir (ou devem interferir o mínimo possível) para a tomada de decisões dos contribuintes (agentes econômicos), a fim de evitar distorções e consequentemente ineficiência do sistema econômico⁵⁹.

A neutralidade fiscal está vinculada a um dever de abstenção de intervenção através da tributação em casos de condições igualitárias de concorrência (Princípio da Concorrência Leal). Está igualmente vinculada ao dever do Estado de ação para restaurar ou prevenir a igualdade de condições de concorrência quando há desequilíbrio. O princípio da neutralidade fiscal também agrega o valor da justiça fiscal⁶⁰.

⁵⁶ ANGEIRAS, Laís Barretto. Idem.

⁵⁷ VIOL, Andréa Lembruger. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. II Seminário de Política Tributária, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 01/11/2019.

⁵⁸ VIOL, Andréa Lembruger. Idem.

⁵⁹ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 113

⁶⁰ CALIENDO, Paulo. Idem. pp. 116-117.

Percebe-se que no PFA o que mais influencia na tomada de decisão do agente é a questão tributária, sendo uma afronta direta ao Princípio da Neutralidade Fiscal. Assim, note-se que o PFA, bem como a concorrência fiscal prejudicial funcionam numa relação recíproca de causa e efeito, devendo ser combatidos pelas AFs por causar desequilíbrio nas condições de concorrência ideal e por gerar injustiça fiscal⁶¹.

A OCDE tem desenvolvido esforços em relação à concorrência fiscal prejudicial, com a finalidade de eliminar ou reduzir progressivamente as situações de exceção (benefícios particulares ou específicos). Em relação a isso, cumpre atentar à Ação 5 do Plano de Ação BEPS, a qual visa “combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância”. Essa ação teve como ponto de partida o relatório sobre concorrência fiscal prejudicial (*“Harmful Tax Competition – An emerging global issue”*) da OCDE⁶².

No sentido de combater o PFA e a fraude fiscal, foram criados diversos tratados internacionais contendo previsões específicas para assistência administrativa mútua, acordos para evitar a dupla tributação, Acordos para Troca de Informações Fiscais (TIEAs), Troca Automática de Informações em Matéria Fiscal, com o Acordo de Autoridades Competentes (CAA) e o Padrão de Declaração Comum CRS, a Convenção Multilateral para Assistência Mútua, os quais têm desafiado as ordens internas com novas interpretações sobre o alcance dos institutos protetivos dos contribuintes, como contraditório, confidencialidade de informações e privacidade de

Ocorre que, colocar em prática as disposições dos tratados implica diretamente uma grande intervenção estatal, acarretando mitigação da liberdade individual inerente ao ser humano. Deve-se cuidar para que a intervenção do Estado não acarrete demasiada burocratização e desvios de finalidade, servindo como limitação das possibilidades do indivíduo de, por si só, melhorar economicamente suas vidas⁶³.

⁶¹ OLIVEIRA, Maria Odete Batista De. **O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA**. Teses de Doutorado, Almedina, 2012. ISBN: 9789724048406. pp. 25-26.

⁶² OECD. **Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue**. 1998. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page24>. Acesso em: 25/04/2020.

⁶³ ANGEIRAS, Laís Baretto. **A tributação como instrumento de intervenção estatal no domínio econômico: uma visão sob o prisma libertário**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46318/a-tributacao-como-instrumento-de-intervencao-estatal-no-dominio-economico-uma-visao-sob-o-prisma-libertario>>. Acesso em: 01/11/2019.

A liberdade do contribuinte para planejar seus negócios está vinculada à sua liberdade negocial e econômica, bem como em relação à minimização dos efeitos de seus custos operacionais enquanto gerador de riquezas estatais, vinculado ao princípio da legalidade tributária. No entanto, muitos contribuintes acabam por abusar das práticas de planejamento, praticando o PFA. Por outro lado, os países buscam investidores e recursos através do desenvolvimento de legislações facilitadas (tributação favorecida), gerando a concorrência fiscal prejudicial⁶⁴.

Apesar das práticas do PFA e da concorrência fiscal prejudicial terem que ser combatidas, o direito não pode ser utilizado de forma ilimitada, somente em razão da arrecadação pelos detentores do poder, pois isto distorce o sistema que deve servir com equilíbrio à comunidade que os legitimou. Devem ser observados, assim, os direitos dos contribuintes, para que não sejam praticadas injustiças ou restrições à liberdade do contribuinte indevidamente⁶⁵.

Por um lado, o contribuinte tem liberdade, porém não absoluta, para planejar seus negócios, podendo o fisco intervir e desconstituir quando o planejamento for PFA. De outra parte, o fisco não pode intervir de forma abusiva e irrestrita nas liberdades individuais.

À luz do Estado Democrático e Social de Direito, o Estado tem um grau de intervencionismo maior, sendo a autonomia da vontade limitada em prol da preponderância e prevalência do interesse público sobre o particular⁶⁶ TORRES (2003) ensina que, no constitucionalismo contemporâneo, dois poderes para criação de normas coexistem: a autonomia privada (para produção de normas entre particulares) e o poder público (através de órgãos habilitados para este fim, podendo ser criadas normas limitadoras da autonomia privada, quando em presença justificada e baseada pela função social dos contratos ou na regulação de uma ordem econômica justa e solidária⁶⁷.

Por outro viés, os direitos e garantias individuais exercem, em face do Estado, uma barreira contra o arbítrio, contra o abuso de poder, contra o

⁶⁴ LONGO, André Koller Di Francesco. **Manual de Gestão e Planejamento Tributário**. 2. ed. – Porto Alegre: Editora Paixão, 2014. P. 22-23

⁶⁵ LONGO, André Koller Di Francesco. *Idem*. P. 63.

⁶⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. P. 122.

⁶⁷ TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003 p.110.

despotismo, contra o autoritarismo. Garantias tais como à intimidade e à vida privada, ao sigilo de dados, ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa devem ser protegidas⁶⁸. Os direitos e garantias fundamentais são a base do Estado Social Democrático de Direito e da construção constitucional atual, baseando-se na dignidade da pessoa humana e no respeito e na garantia dos direitos e liberdades individuais, sendo reconhecido que o poder estatal e o próprio Estado existem em função da pessoa humana, e não o contrário, sendo que o ser humano constitui a finalidade precípua e não meio da atividade estatal⁶⁹.

Assiste-se, na atualidade, a uma mudança na relação entre a administração fiscal e o contribuinte. Modifica-se a relação de subordinação, passando a ser uma relação de colaboração.

Tradicionalmente, recaíam sobre os sujeitos passivos da relação tributária apenas deveres de prestação pecuniária, consubstanciados na obrigação de pagar tributos, acrescentando-se algumas obrigações acessórias de conduta. No entanto, a gestão dos sistemas fiscais (cada vez mais complexos) evoluiu, percebendo-se que tal atividade não poderia mais continuar a ser exclusiva ou predominantemente pública. Assim, os contribuintes começaram a ser cada vez mais chamados a participar dos atos que antes cabiam somente à Administração Fiscal. Resultou-se, assim, o que se chama atualmente da privatização da relação jurídica tributária⁷⁰.

Nesse sentido, note-se que o procedimento tributário passou a depender cada vez mais dos atos e iniciativas dos contribuintes (presumidamente de boa-fé), havendo o reconhecimento de que estes sejam tributados de acordo com os dados que eles próprios fornecem. (presumidamente verdadeiros). À Administração Fiscal incumbe, desta forma, uma função essencialmente de controle e fiscalização sobre os atos dos contribuintes⁷¹.

⁶⁸ CAMPOS, Gabriel Gealh de. Violação dos Direitos e Garantias Individuais do Contribuinte na Atividade Fiscalizadora da Administração Tributária. **REVISTA DE DIREITO PÚBLICO**, LONDRINA, V.4, N.1, P. 219-235, JAN/ABR. 2009. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/10744/9395>>. Acesso em: 02/03/2020. pp. 220-221.

⁶⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição de 1988**. 9ª. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2011. pp. 79-80.

⁷⁰ PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues. **A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes**. Dissertação de Mestrado Escola de Direito da Universidade do Minho, p. 1-202, 2011. Disponível em: <[https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo Jorge Rodrigues Pereira.pdf](https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo%20Jorge%20Rodrigues%20Pereira.pdf)>. Acesso em : 02.03.2020. p. 14.

⁷¹ PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues. Idem. p. 15.

Incumbe ao contribuinte, como cidadão responsável, fazer a declaração e o cálculo do seu imposto em consonância com as regras fiscais em vigor. A administração fiscal passa a ser 'receptora' das receitas fiscais, indispensáveis para a construção das sociedades munidas de serviços públicos eficientes, onde exista justiça social e fiscal⁷².

Segundo LOUREIRO (2016) a relação mais próxima entre Estado e contribuinte, através da adoção da privatização do procedimento tributário, pode ser considerada como fundamental para obtenção de receita, bem como para o aumento da confiança entre as partes⁷³.

A partir de uma compreensão abrangente e sistematizada da natureza da tributação e de suas finalidades, pode haver a aceitação mais ampla da tributação, mesmo sendo algo compulsório e, inclusive, ensejando o pagamento voluntário dos tributos pelos contribuintes. Para isso, é fundamental resgatar a noção de tributo como instrumento concedido legitimamente ao Estado, por meio de um contrato social, para a obtenção do bem-comum. Deve ser quebrada a percepção individual e ser incorporada a percepção social da tributação, assumindo uma noção compartilhada de responsabilidade coletiva⁷⁴.

Para tanto, alguns pontos fundamentais devem ser encorajados e estar presentes na elaboração da política tributária dos Estados, de modo que a aceitação do tributo pela sociedade seja facilitada. Eles estão relacionados com as finalidades e usos da tributação, como a política, econômica, social e moral.

Politicamente, destaca-se a importância para que a sociedade tenha clara noção da legitimidade da tributação como um elo entre governante-governados, e que o Estado respeite este vínculo dentro das restrições e controle democrático, que a população perceba os tributos como meio para a construção do bem-comum, onde deve haver participação da coletividade para seu monitoramento e benefícios. Economicamente, há a importância do conhecimento da população sobre o motivo do sistema tributário estar desenhado de determinada forma; qual seu objetivo; por que alguns setores pagam mais que outros; quais as razões para as isenções e

⁷² TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal** - 4.^a Ed. Almedina. Ebook Kindle. Pos. 7755-7760.

⁷³ LOUREIRO, Francisco Serra. **O impacto da globalização no Direito Tributário**. Revista Jurídica Portucalense Law Journal. Porto, nº 19, p. 44-75, 2016. Disponível em: <<https://revistas.rcaap.pt/juridica/issue/view/543>>. Acesso em: 01/11/2019

⁷⁴ VIOL, Andréa Lembruger. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. II Seminário de Política Tributária, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 15.02.2020.

benefícios que vigoram, ou o porquê de suas abolições; como as decisões em relação à tributação e a alocação de recursos vão colaborar para o desenvolvimento do Estado⁷⁵.

Já socialmente, as questões fundamentais são a equidade e a justiça fiscal. Não há como definir o que é justiça com precisão, sendo um conceito abstrato, mas na prática, segundo TIPKE (2012), no Direito Tributário, ela é garantida pela igualdade na distribuição da carga tributária. Assim, deve ser clara a maneira como se dá a distribuição da tributação na sociedade, bem como o modo que se conduz a distribuição das riquezas, de maneira que a coletividade enxergue a conexão e a coerência entre o pagamento dos tributos e o melhoramento da sociedade⁷⁶.

Por fim, sobre a questão moral, o estudo da OCDE “*What drives tax morale?*” mostra que quando os cidadãos têm confiança nas ações do governo, ou seja, há a percepção de que o sistema tributário é administrado de acordo com os mais altos valores, como honestidade e integridade, eles tendem a perceber as obrigações fiscais mais favoravelmente, o que leva a um maior cumprimento das mesmas. Um governo que faz bom uso da receita dos tributos (entre outros fatores) está associado a níveis mais altos de confiança e moral tributária. Ainda, maiores níveis de moral tributária são reportados quando há controle de corrupção⁷⁷. Assim, a ética deve extravasar para todo o governo, pois a aplicação correta dos recursos públicos, sem desvios, é importante fator para que a sociedade aceite a tributação.

Destaca-se a existência do *Fórum sobre Administração Tributária (FTA)*⁷⁸ da OCDE, cujo principal objetivo é aprimorar os serviços aos contribuintes e a

⁷⁵VIOL, Andréa Lembruger. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. II Seminário de Política Tributária, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 15.02.2020.

⁷⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Editor Sergio Antonio Fabris. Porto Alegre, 2012. Tradução. Luiz Dória Furquim. pp. 14-16.

⁷⁷ OCDE. **What drives tax morale?** March, 2013. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/what-drives-tax-morale.pdf>> Acesso em: 08.05.2021.

⁷⁸OCDE. *Forum of Tax Administration. The Forum on Tax Administration aims to influence the environment within which tax systems operate, to move away from a confrontational dialogue to more constructive engagement with taxpayers. It was created in 2002 and is a unique forum on tax administration for Commissioners from 53 OECD and non-OECD countries, including members of the G20. The vision of the FTA is to create a forum through which Commissioners can identify, discuss and influence relevant global trends and develop new ideas to enhance tax administration around the world. The key aim is to improve taxpayer services and tax compliance by helping tax administrations increase the efficiency, effectiveness and fairness of tax administration and reduce the costs of compliance. To ensure that the results of our work are available to as many tax administrations as possible, we publish the results of our key studies in the form of reports and information or guidance*

conformidade fiscal, auxiliando na melhoria dos níveis de eficiência, eficácia e justiça da administração tributária e na redução dos custos de conformidade. Assim, pode-se concluir que, para construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o seu desenvolvimento e promovendo o bem de todos, a Administração Fiscal e o contribuinte não podem estar de lados opostos⁷⁹

O contribuinte deve cooperar, informando corretamente seus dados à administração fiscal, não praticando PFA e fraude fiscal, pensando na coletividade.

A administração tributária deve atuar não apenas com a finalidade de arrecadação de curto-prazo, mas de sustentabilidade de financiamento de longo-prazo, por isso a importância da aceitação social da tributação. Por isso deve elevar sua missão de arrecadação de recursos para um patamar bem mais amplo, que contemple as diversas dimensões e finalidades da tributação, seu papel social, econômico e moral, para que possa ser efetivamente percebida como algo que parte da sociedade e retorna – com valor adicionado – à própria sociedade.⁸⁰

Para o melhoramento da relação do contribuinte e da administração fiscal, com aumento do cumprimento de sua obrigação tributária, surge a conformidade cooperativa (*compliance* cooperativo). Ela é usada para redesenhar o sistema tributário a fim de garantir a sustentabilidade da receita e minimizar as disputas. Seu surgimento se deu por volta do ano de 2005, resultante do estudo da OCDE intitulado “*Study into tax intermediaries*”⁸¹.

A *International Fiscal Association* (IFA) propõe que para melhorar o relacionamento entre contribuintes e AF é preciso um relacionamento institucional mútuo, com regulamentos detalhados pelos quais as partes se comprometem voluntariamente com o acordo. Com o entendimento mútuo das partes, espera-se

notes in the tax administration guidance series. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>. Acesso em: 03/03/2020.

⁷⁹FERREIRA DE ALMEIDA, Carlos Otávio. Compliance Cooperativo: Uma Nova Realidade Entre Administração Tributária E Contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual** no, v. 02, p. 58–82, 2017. P. 60. Disponível em: <https://www.academia.edu/35571610/COMPLIANCE_COOPERATIVO_UMA_NOVA_REALIDADE_ENTRE_ADMINISTRA%C3%87%C3%83O_TRIBUT%C3%81RIA_E_CONTRIBUENTES_COOPERATIVE_COMPLIANCE_A_NEW_REALITY_BETWEEN_TAX_ADMINISTRATION_AND_TAXPAYERS>. Acesso em 10/03/2020.

⁸⁰VIOL, Andréa Lembruger. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. II Seminário de Política Tributária, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 10/03/2020.

⁸¹OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. 2008. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>> . Acesso em: 08.05.2020.

criar eficiência de tempo, custo e outros esforços, com conhecimento sobre os direitos, autoridade e responsabilidade de cada parte. Esse novo paradigma de conformidade cooperativa requer um relacionamento construído sobre transparência, participação, abertura, confiança mútua e entendimento entre contribuintes, AF e consultores tributários, permitindo uma coleta tributária mais eficiente em situações de recursos limitados, porque é uma solução orientada para todos os lados. Igualmente, permite que os contribuintes tomem decisões comerciais mais rápidas e que reduzam os custos dos exames para aumentar a conformidade⁸².

Ademais, examinaremos no capítulo seguinte os direitos dos contribuintes, de forma geral, nas trocas de informações fiscais, e como o respeito aos mesmos pode influenciar sua confiança nas ATs, nos procedimentos de troca e no cumprimento das suas obrigações fiscais.

⁸²ANDIKO, Tio. *Cooperative Compliance: Improving Relationship between Taxpayers and Tax Authorities*. *International Journal of English Literature and Social Sciences*, v. 3, n. 3, p. 368–373, 2018. Disponível em: < <https://ijels.com/ojs/index.php/ijels/article/view/23> >. Acesso em 08/05/2020.

CAPÍTULO 2 - OS LIMITES À TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS COMO GARANTIA DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES

A troca de informações em matéria fiscal entre diferentes países está disposta em Tratados, Acordos, Convenções (Bilaterais ou Multilaterais). Os documentos internacionais em matéria fiscal sobre troca de informações, usualmente, para atuar em defesa dos interesses dos Estados. Geralmente as regras dispostas neles têm uma função dupla: a primeira é que tais normas são desenhadas para implementação de proteção contra a dupla tributação; a segunda, e atualmente a principal função, é a luta contra o PFA⁸³.

A primeira função, em parte, também pode ser vista como um interesse dos contribuintes envolvidos, porque os protege da potencial multi- tributação. A segunda função, todavia, claramente cuida mais dos interesses dos Estados na luta contra o PFA, com o objetivo de salvaguardar suas receitas fiscais. Os interesses dos contribuintes, no entanto, também precisam ser levados em conta, porque a troca de informações fiscais implica em transferência de dados pessoais e, também, potencialmente, de informações confidenciais (segredos comerciais, profissionais, informação privilegiada entre cliente/advogado etc). Assim, os governos, para cumprirem a obrigação de trocar informações com os Estados contratantes, devem cumprir igualmente com o dever legal de proteção dos interesses e direitos dos contribuintes, que são quem suprem as informações⁸⁴.

Ademais, é de suma importância para as administrações fiscais que haja a confiabilidade nelas por parte dos contribuintes, pois sem isso a arrecadação pode não ser tão eficaz quanto se almeja. A salvaguarda dos direitos dos contribuintes ajuda no aumento da confiabilidade.

Há princípios que devem ser observados pelos Estados, tais como o da subsidiariedade e da reciprocidade e também direitos fundamentais dos contribuintes que devem ser protegidos, como o direito à privacidade.

Na última década, os direitos e obrigações do contribuinte receberam mais atenção das organizações internacionais. Por exemplo, a OCDE introduziu instrumentos, como a *Nota de prática de 2003 sobre direitos e obrigações dos*

⁸³ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. (eBook). Positions 15.10 – 15.11.

⁸⁴ OBERSON, Xavier. Idem. Positions 15.12 – 15.13.

contribuintes, dispondo os seguintes direitos e obrigações: (1) o direito de ser informado, assistido e ouvido, (2) o direito de recurso, (3) o direito de pagar não mais do que o valor correto do imposto, (4) o direito à certeza (5) o direito à privacidade e (6) o direito à confidencialidade e ao sigilo. Esses direitos geralmente são acompanhados de obrigações como o dever de ser honesto; ser cooperativo; de fornecer informações e documentos precisos a tempo; manter registros; e pagar impostos a tempo⁸⁵

Por tal motivo, no presente capítulo, serão estudados os principais princípios e direitos dos contribuintes, de forma mais geral. Posteriormente, no último capítulo, estudaremos a construção efetivada pela OCDE sobre troca de informações fiscais, e como essa prevê a proteção dos contribuintes.

2.1 DIREITO À PRIVACIDADE E À CONFIDENCIALIDADE DAS INFORMAÇÕES: DA INTIMIDADE PRIVADA E DO SIGILO FISCAL

A confidencialidade das informações dos contribuintes é um marco fundamental para o bom funcionamento dos sistemas tributários e das trocas de informações. Tanto os contribuintes quanto as administrações tributárias têm o direito legal de esperar que as informações trocadas permaneçam confidenciais⁸⁶.

Uma vez obtidas as informações provenientes de outro Estado, o receptor da informação deve prover confidencialidade na mesma medida em que dá às informações internas, ou seja, com base em sua legislação. O acesso às informações recebidas deve ser restrito somente às autoridades expressamente listadas no instrumento internacional em que se baseou a troca de informação⁸⁷.

Para que se entenda a questão da confidencialidade, importante ressaltar a definição de transparência, por ser um contraponto. Entende-se por transparência a necessidade de ter visibilidade ou abertura da atividade governamental, em um sentido amplo. Em um sentido mais restrito, a transparência diz respeito ao direito de obter acesso às informações mantidas pela administração pública. Assim, um

⁸⁵OECD. **Taxpayers Rights and Obligations** (Paris: Centre for Tax Policy and Administration, OECD 2003). Disponível em: <[https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%20Rights%20and%20Obligations-Practice%20Note.pdf)>. Acesso em: 01/11/2019

⁸⁶OBERSON, Xavier. Idem. Position 12.62.

⁸⁷ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. **Os direitos e garantias dos contribuintes face à troca de informações fiscais entre Estados**. 2017. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/os-direitos-e-garantias-dos-contribuintes-face-a-troca-de-informacoes-fiscais-entre-estados-por-lucas-calafiori-catharino-de-assis-1508325198>>. Acesso em: 01/11/2019.

governo é visto como transparente quando as informações que ele possui são acessíveis ao público. Quando a informação é condicionada, considera-se que há menos transparência⁸⁸.

A transparência, de acordo com REMEUR (2015), compromete os esquemas de fraude e de PFA utilizados pelas empresas multinacionais com a finalidade de evitar o pagamento da sua parcela justa nos tributos⁸⁹. Importante destacar que a transparência e a confidencialidade tributárias não são mutuamente excludentes, podendo ser alcançado um equilíbrio entre ambas⁹⁰.

Em resumo, tanto a transparência quanto a confidencialidade se referem ao acesso às informações mantidas pela administração tributária (AT). A confidencialidade significa que a AT em questão não revela informações ao público, enquanto transparência significa o contrário, que a informação é revelada⁹¹.

Os contribuintes são obrigados a apresentar declarações anuais e, assim, divulgam informações confidenciais à administração tributária. O escopo de tais informações, ou seja, o tipo de dados que ela contém depende, em grande parte, do sistema tributário, pois a constituição do objeto tributável e quais deduções podem ser feitas difere entre os sistemas tributários. Portanto, o tipo de informação que é mantida pela administração tributária e qual tipo pode ser objeto de divulgação também difere⁹².

No entanto, as informações fiscais geralmente incluem a renda do contribuinte e outros detalhes sobre circunstâncias pessoais. Além da renda, as informações podem revelar fatos sobre gastos e poupança, status de empregador, pertences pessoais, status de incapacidade, doações para instituições de caridade, custos de hipotecas, pensão alimentícia, dentre outras informações que podem ser consideradas sensíveis⁹³.

⁸⁸ HAMBRE, Anna-Maria. **Tax confidentiality: a comparative study and impact assessment of global interest**. Doctoral thesis, monograph (Other academic Örebro University, School of Law, Psychology and Social Work. Sweden, 2015. ISBN 978-91-7529-078-2. Disponível em: < <http://oru.diva-portal.org/smash/get/diva2:791300/INSIDE01.pdf> >. Acesso em: 12/11/2019. pp. 17-18

⁸⁹ REMEUR, Celine. **Tax transparency: Openness, disclosure and exchange of information**. EPRS (European, Parliamentary Research Service). 2015. Disponível em: < [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/565902/EPRS_IDA\(2015\)565902_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/565902/EPRS_IDA(2015)565902_EN.pdf) >. Acesso em: 12/11/2019.

⁹⁰ ROGIĆ LUGARIĆ, Tereza e KLEMENČIĆ, Irena. Tax Secrecy and its Limitations: Is There a Balance? **Central European Public Administration Review**, v. 16, n. 1, p. 99–118, Ljubljana, 2018. Disponível em: < <https://doi.org/10.17573/cepar.v16i1.360> >. Acesso em: 13/11/2020.

⁹¹ HAMBRE, Anna-Maria. Idem. pp. 17-18

⁹² HAMBRE, Anna-Maria. Idem.. P. 18

⁹³ HAMBRE, Anna-Maria. Idem, Ibidem.

Em troca da divulgação desses dados privados para as AFs, a vida privada dos contribuintes é protegida por sigilo fiscal. A proteção de confidencialidade equivale ao direito de que essas informações não sejam publicadas e, em princípio, a serem mantidas em segredo⁹⁴. O direito ao segredo objetiva impedir que terceiros conheçam ou descubram aspectos da vida privada alheia, estando ligado ao direito à intimidade. Por outro lado, o direito à privacidade sucede o direito ao segredo, compreendendo a defesa da pessoa da divulgação de notícias particulares, embora legitimamente conhecidas pelo divulgador⁹⁵.

Note-se que, para ter confiança em seus sistemas tributários e cumprir suas obrigações legais, os contribuintes precisam saber que as suas informações financeiras, muitas vezes sensíveis, não serão divulgadas inadequadamente, intencionalmente ou por acidente. Os cidadãos e os governos confiarão apenas na troca internacional se as informações trocadas forem usadas e divulgadas apenas de acordo com o instrumento com base no qual foram trocadas⁹⁶.

O direito à privacidade foi positivado internacionalmente após o término da Segunda Grande Guerra, sendo objeto de Tratados Internacionais, em especial a DUDH⁹⁷, de 10 de dezembro de 1948, cujo art. XII previu: *“Ninguém será sujeito a interferências na sua vida privada, na sua família, no seu lar ou na sua correspondência, nem a ataques à sua honra e reputação. Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais interferências ou ataques.”*⁹⁸

⁹⁴REMEUR, Celine. **Tax transparency: Openness, disclosure and exchange of information**. EPRS (European, Parliamentary Research Service). 2015. Disponível em: <[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/565902/EPRS_IDA\(2015\)565902_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/565902/EPRS_IDA(2015)565902_EN.pdf)>. Acesso em: 12/11/2019.

⁹⁵FUNCK, Fabio. **A quebra do sigilo fiscal e o direito à intimidade**. 2008. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/4027/A-quebra-do-sigilo-fiscal-e-o-direito-a-intimidade>>. Acesso em: 13/05/2020.

⁹⁶OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. ISBN 978 1 78643 473 9 (eBook). Position 12.62.

⁹⁷WASSERMAN, Rafael. **A Obtenção e o Emprego de Informações pela Administração Tributária em Face das Normas de Sigilo**. Dissertação de Mestrado em Direito do Estado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010. Disponível em: <<https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/9072/1/Rafael%20Wasserman.pdf>>. Acesso em: 10/05/2020. p. 86.

⁹⁸ONU (Organização das Nações Unidas). **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Disponível em <<https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf>> . Acesso em: 03/11/2019.

Ainda, a título de conhecimento e como exemplo, há previsão da proteção à privacidade na União Europeia na “Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia”, especificamente nos art.s 7º e 8º⁹⁹.

O direito à privacidade estende-se às pessoas jurídicas, podendo ser definido como o direito de manter os negócios em segredo, a fim de que não sejam prejudicadas economicamente. Ele veda que os dados pessoais, seja de pessoa física ou jurídica, sejam revelados, através do sigilo de dados¹⁰⁰.

Já o direito à confidencialidade significa que as informações divulgadas a uma pessoa ou entidade não devem ser divulgadas a terceiros não relacionados à troca de informações, intencionalmente ou por acidente.

Na troca de informações fiscais, o direito à confidencialidade significa que o contribuinte deve ter certeza de que as informações trocadas serão usadas e divulgadas apenas de acordo com o documento legal no qual é trocado¹⁰¹.

Importa destacar que a privacidade, a proteção de dados e a confidencialidade não devem ser vistas separadamente, mas na verdade fiscal estão entrelaçadas. Tanto a privacidade quanto a confidencialidade são mencionadas como parte do direito à proteção de dados, devendo haver garantia de sigilo dos mesmos pela administração tributária que os recebe.

Como exemplo disso tem-se o Regulamento Geral de Proteção de Dados da UE (RGPD) de 25 de maio de 2018, o qual é obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável nos estados membros da UE¹⁰².

Resumidamente, o RGPD representa uma grande mudança na proteção de dados pessoais (contribuintes), pois fornece uma proteção mais forte à privacidade dos indivíduos, impondo obrigações maiores às pessoas jurídicas em

⁹⁹ UNIÃO EUROPEIA. **CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIÃO EUROPEIA**. Disponível em: < https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf>. Acesso em: 10/05/2020.

¹⁰⁰ WASSERMAN, Rafael. **A Obtenção e o Emprego de Informações pela Administração Tributária em Face das Normas de Sigilo**. Dissertação de Mestrado em Direito do Estado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010. Disponível em: < <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/9072/1/Rafael%20Wasserman.pdf>>. Acesso em: 10/05/2020. p. 91

¹⁰¹ OCDE, Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes

¹⁰² PARLAMENTO EUROPEU E CONSELHO. **Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016. Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados**. Disponível em: < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1528874672298&uri=CELEX:32016R0679>>. Acesso em: 10/05/2020.

relação à coleta e processamento de dados pessoais, e introduz sanções significativas para quem violar as regras¹⁰³.

Esclarece-se que não cabe ao presente trabalho aprofundar-se no estudo do RGPD, sendo o mesmo citado apenas a título exemplificativo, com uma breve explicação sobre tal.

Com o RGPD o assunto de proteção de dados pessoais foi colocado no topo das agendas políticas públicas, especialmente no que se refere às informações sensíveis dos contribuintes e às AFs, entre outras instituições, que estão sujeitas às suas disposições. Em um sentido mais geral, esse desenvolvimento normativo poderia ser visto como uma maneira de equilibrar as tendências atuais em direção à transparência tributária com a proteção dos contribuintes¹⁰⁴.

Importante destacar, que cada um dos meios de intercâmbio de informações em matéria fiscal possui especificidades e limitações próprias quanto à confidencialidade, uso e repasse das informações obtidas, bem como à privacidade dos dados. Nesse sentido, as regras de sigilo fiscal dependem de qual instrumento está sendo usado em determinada ocasião. É necessário verificar, através do meio utilizado, a possibilidade de troca de informações e do uso ou repasse de informação para uma finalidade específica, em cada situação concreta¹⁰⁵.

Ainda, salienta-se que as regras gerais de sigilo fiscal são complementadas por regras específicas do respectivo meio de intercâmbio utilizado em determinado caso concreto. As restrições de uso das informações obtidas por intercâmbio de informações somam-se às restrições internas dos Estados, não se excluindo mutuamente¹⁰⁶.

¹⁰³ROGIĆ LUGARIĆ, Tereza e KLEMENČIĆ, Irena. Tax Secrecy and its Limitations: Is There a Balance? **Central European Public Administration Review**, v. 16, n. 1, p. 99–118, Ljubljana, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.17573/cepar.v16i1.360>>. Acesso em: 13/11/2020.

¹⁰⁴ROGIĆ LUGARIĆ, Tereza e KLEMENČIĆ, Irena. Idem.

¹⁰⁵BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil / [coordenação: Aylton Dutra Leal]. – 1ª Ed. – Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011. p. 41. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/dl/manual-sigilo-fiscal-receita-federal.pdf>>. Acesso em: 10/05/2020.

¹⁰⁶BRASIL. Idem. Ibidem.

2.2. PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE E DA RECIPROCIDADE

A troca de informações em matéria fiscal é pautada pelo princípio da subsidiariedade, segundo o qual os Estados Contratantes devem esgotar os meios internos de obtenção da informação antes de proceder ao requerimento de informações com origem em outros Estados. Este também é o entendimento de OBERSON segundo o qual *“this principle is implicit in the OECD model DTC. A similar principle may also be found in the TIEA model or the CMAAT”*¹⁰⁷.

Pode-se dizer que a informação requerida deve ser absolutamente necessária, no sentido de que o Estado solicitante não tenha outro modo de obtê-la. Note-se que isso não implica na proibição de fornecimento da informação requerida, mas sim legitima o direito de recusa do Estado solicitado. Ou seja, este Estado pode transmitir a informação se assim quiser¹⁰⁸.

Por outro lado tem-se o princípio da reciprocidade, em que o Estado requerente pode solicitar e obter informações na mesma medida em que, numa situação análoga, poderia prestá-las ao Estado requerido¹⁰⁹.

Esse princípio tem por objetivo impedir que ocorram desigualdades nas relações entre os Estados envolvidos num procedimento de troca de informações tributárias, pois evita que o Estado solicitado tenha a obrigação de fornecer uma informação que, caso requisitasse do outro Estado, este não pudesse fornecê-la.

Assim, tal princípio possibilita o estabelecimento de uma esfera de discricionariedade, buscando a existência de equilíbrio nas relações entre os Estados na troca de informações fiscais, evitando, assim, que uma das partes responda aos requerimentos de outra, sem que possa obter a mesma contrapartida.

Salienta-se que o princípio da reciprocidade não consubstancia uma proibição ou restrição ou impedimento à troca de informações fiscais, mas sim um

¹⁰⁷OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. (eBook). Position 15.15.

¹⁰⁸OLIVEIRA, Maria Odete Batista De. **O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA**. Teses de Doutorado, Almedina, 2012. pp. 175-176.

¹⁰⁹GANEM, Bruna. O Intercâmbio de Informações Tributárias no Âmbito Internacional e seus Reflexos nos Direitos dos Contribuintes. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. RDIET, V. 9, nº1, p. 206 – 223, Jan-Jun, Brasília, 2014. P. 217. Disponível em: < <https://bdtd.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5010> >. Acesso em: 01/11/2019

limite que pode ser utilizado pelos Estados com a finalidade de recusarem a prestação de informações.¹¹⁰

Trata-se da possibilidade de se recusar o fornecimento de uma determinada informação quando o Estado requerido precisar se valer de medidas administrativas contrárias a sua legislação ou a legislação do Estado requerente para obter a informação pretendida por este último.

Assim, com o princípio da reciprocidade diz-se que não há obrigação de trocar informações quando o Estado requerente não está em condições de obter e nem de fornecer a informação solicitada ao Estado requerido, seja porque não pode obtê-la em decorrência de sua legislação interna ou pela prática administrativa utilizada, seja porque para sua obtenção teria que agir contrariamente ao seu ordenamento jurídico¹¹¹.

Esse é um dos fatores que evidencia a preocupação maior dos Estados e Organizações Internacionais em combater a erosão das bases tributárias e o deslocamento de receitas para paraísos fiscais ou com regime tributário prejudicial à economia internacional sem, em detrimento aos direitos e garantias dos contribuintes, havendo necessidade de maior amparo aos mesmos¹¹².

Assim, percebe-se que há direitos substantivos dos contribuintes (proteção da privacidade e da confidencialidade), e direitos procedimentais, como o direito ao devido processo legal, qual será visto a seguir.

¹¹⁰PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues. **A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes**. Dissertação de Mestrado Escola de Direito da Universidade do Minho, p. 1–202, 2011. Disponível em: <[https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo Jorge Rodrigues Pereira.pdf](https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo%20Jorge%20Rodrigues%20Pereira.pdf)>. Acesso em : 02.03.2020.. P. 47 e ss.

¹¹¹OLIVEIRA, Maria Odete Batista De. **O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA**. Teses de Doutorado, Almedina, 2012. ISBN: 9789724048406. p. 181

¹¹²ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. **Os direitos e garantias dos contribuintes face à troca de informações fiscais entre Estados**. 2017. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/os-direitos-e-garantias-dos-contribuintes-face-a-troca-de-informacoes-fiscais-entre-estados-por-lucas-calafiori-catharino-de-assis-1508325198>>. Acesso em 01/11/2019.

2.3. DIREITO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Os direitos processuais têm a função de garantir o bom funcionamento do processo de troca de informações de acordo com garantias fundamentais (devido processo legal e julgamento justo)¹¹³.

Segundo TAKOI (2019), o direito ao devido processo legal se identifica como o direito ao processo com contraditório, ampla defesa, decisão fundamentada, prazos razoáveis de duração dos procedimentos e com a necessária segurança jurídica¹¹⁴.

A importância do devido processo legal é tamanha, que, além de estar presente na esmagadora maioria das constituições dos países soberanos, figura ainda na DUDH, em seus art.s VIII e X¹¹⁵.

Em um sentido amplo, o devido processo é interpretado como o direito de ser tratado de forma justa, eficiente e eficaz pela administração da justiça. Os direitos ao devido processo impõem limitações às leis e procedimentos legais, a fim de garantir equidade e justiça fundamentais. O devido processo é interpretado aqui como as regras administradas pelos tribunais de justiça, de acordo com os princípios e procedimentos legais estabelecidos e sancionados, e com salvaguardas para a proteção dos direitos individuais. As regras aplicáveis à administração da justiça são extensas e referem-se, entre outros, a julgamento justo, presunção de inocência e independência e imparcialidade do tribunal¹¹⁶.

O princípio da ampla defesa possibilita às partes de um processo judicial ou de um processo administrativo as condições para que tragam ao processo todos

¹¹³ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. ISBN 978 1 78643 473 9 (eBook). Position 15.94.

¹¹⁴ TAKOI, Sérgio Massaru. **O devido processo legal na atualidade**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI60265,101048-O+devido+processo+legal+na+atualidade>>. Acesso em: 15/11/2019.

¹¹⁵ ONU (Organização das Nações Unidas). **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Disponível em <<https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf>>. Acesso em: 15/11/2019.

Artigo VIII - Todo ser humano tem direito a receber dos tribunais nacionais competentes remédio efetivo para os atos que violem os direitos fundamentais que lhe sejam reconhecidos pela constituição ou pela lei.

Art. X - Todo ser humano tem direito, em plena igualdade, a uma justa e pública audiência por parte de um tribunal independente e imparcial, para decidir sobre seus direitos e deveres ou do fundamento de qualquer acusação criminal contra ele.

¹¹⁶ Icelandic Human Rights Centre. **The Right to Due Process**. Disponível em: <<http://www.humanrights.is/en/human-rights-education-project/human-rights-concepts-ideas-and-fora/substantive-human-rights/the-right-to-due-process>>. Acesso em: 16/11/2019.

os elementos que possam esclarecer a verdade dos fatos. Já o princípio do contraditório impõe a condução do processo através do debate, já que a todo fato arguido por uma das partes, a outra caberá igual direito de defesa ao se opor ao exposto ou dar-lhe versão mais conveniente a um julgamento favorável a ela¹¹⁷.

Os direitos do devido processo são tradicionalmente conhecidos entre os especialistas em direitos humanos, centrados no direito a um julgamento justo e no direito a um remédio eficaz¹¹⁸.

Em relação à troca de informações em matéria fiscal, como visa a OCDE, reconheceu-se que os contribuintes têm o direito de (1) ser informado sobre uma solicitação de informações e seu conteúdo essencial, (2) participar do processo de coleta de informações e (3) apelar da legitimidade da solicitação¹¹⁹.

No entanto, os acordos de troca de informações ainda fornecem segurança limitada contra possíveis violações de direitos dos contribuintes. Em geral, o padrão da salvaguarda é o do Estado receptor. Em outras palavras, as informações recebidas devem ser tratadas da mesma maneira que as informações obtidas de acordo com as leis domésticas do mesmo Estado. Preocupações surgem, pois existe a possibilidade de contornar o devido processo porque a coleta de informações financeiras por meio de procedimentos administrativos é geralmente mais simples do que a coleta de evidências por meio de procedimentos judiciais. Ainda, uma vez que os Estados concordaram em trocar as informações, existem poucos locais internacionais e meios para os contribuintes fazerem reivindicações¹²⁰.

Algumas questões relacionadas ao devido processo legal destacadas por doutrinadores, como, por exemplo, OBERSON (2018)¹²¹ e SHENK-GEERS (2009)¹²²

¹¹⁷ CAMPOS, Gabriel. Violação dos Direitos e Garantias Individuais do Contribuinte na Atividade Fiscalizadora da Administração Tributária. **REVISTA DE DIREITO PÚBLICO**, LONDRINA, V. 4, N. 1, P. 219-235, JAN/ABR. 2009. pp. 232-233.

¹¹⁸ Icelandic Human Rights Centre. Idem.

¹¹⁹ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. ISBN 978 1 78643 473 9 (eBook). Position 15.107.

¹²⁰ ISHII, Yurika. **International Law and the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. American Society of International Law. ASIL Insights. V. 21, Issue:13. Washington, 2017. Disponível em: <https://www.asil.org/insights/volume/21/issue/13/international-law-and-global-forum-transparency-and-exchange-information>. Acesso em: 08/02/2020.

¹²¹ OBERSON, Xavier. Idem.

¹²² SHENK-GEERS, Tonny. **International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers**. Kluwer Law International. Netherlands, 2009.

incluem: se há dever de notificação pela AT sobre a coleta de informações, se o contribuinte pode contestar a exatidão das informações¹²³.

Destarte, ainda que os instrumentos internacionais prevejam alguns princípios e direitos como da subsidiariedade, da reciprocidade, da confidencialidade e da privacidade, os quais impõem limites à atuação dos Estados, talvez tais instrumentos tenham que ir mais além para que haja a efetiva consagração e proteção dos direitos e garantias dos contribuintes envolvidos na troca de informações fiscais. Isso pode ser feito através de adaptações que possuam o objetivo de lhes assegurar os meios legais de tutela, dentre os quais o direito de notificação, que consequentemente resultará na possibilidade do exercício do direito de manifestação e impugnação, sendo possibilitado o amplo exercício da ampla defesa¹²⁴.

2.4. E A *FAIR SHARE*? IGUALDADE ENTRE CONTRIBUENTES

Como já visto, a dogmática tradicional da tributação internacional está baseada na ideia de um espaço geográfico definido, ou seja, da conexão da pessoa (física ou jurídica) a um território. No entanto, em tempos de globalização, muitos parâmetros foram sendo modificados. Enfraqueceu-se a conexão territorial, pois muitas operações não dependem mais de um local fixo.

Por haver mais mobilidade dos agentes econômicos, muitos acabam por se utilizarem de planejamentos fiscais agressivos para não pagarem tributação, ou para diminuí-la. Recentemente, alguns casos de grandes empresas que se utilizaram de esquemas agressivos tiveram grande repercussão, como os do Google, do Starbucks e da Amazon no Reino Unido¹²⁵.

A repercussão extremamente negativa que esses casos tiveram, fomentou a discussão sobre o “*fair share*” relacionado à tributação. Ou seja, quanto

¹²³ ISHII, Yurika. **International Law and the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. American Society of International Law. ASIL Insights. V. 21, Issue:13. Washington, 2017. Disponível em: <https://www.asil.org/insights/volume/21/issue/13/international-law-and-global-forum-transparency-and-exchange-information> . Acesso em: 08/02/2020.

¹²⁴ ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. **Os direitos e garantias dos contribuintes face à troca de informações fiscais entre Estados**. 2017. Disponível em: < <https://emporiiododireito.com.br/leitura/os-direitos-e-garantias-dos-contribuintes-face-a-troca-de-informacoes-fiscais-entre-estados-por-lucas-calafiori-catharino-de-assis-1508325198> >. Acesso em 01/11/2019.

¹²⁵Para mais informações sobre os casos Starbucks, Amazon e Google no Reino Unido: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/71605.htm>

o contribuinte deve pagar no Estado fonte, qual a parcela justa para sua contribuição. Tanto na seara interna quanto na internacional a tributação passou a ser considerada um meio de redistribuição de riqueza, buscando atingir um patamar ético fundado na ideia de justiça e distribuição da carga tributária. Note-se que a tributação passou a ter um conteúdo manifestamente ético¹²⁶.

Nesse contexto, o comportamento ético do contribuinte passou a ter maior relevância, sendo considerado que o dever ético do contribuinte é o dever de pagar sua quota parte para o alcance dos objetivos constitucionais do Estado. Nesse sentido, *fair share* e o dever de pagar tributos podem ser considerados sinônimos, ambos colaborando para a construção da equidade tributária internacional¹²⁷.

De outra banda, o Estado competente para tributação tem o dever ético de respeitar as garantias fundamentais dos contribuintes, bem como, distribuir de forma equânime a carga fiscal, respeitando a capacidade contributiva dos contribuintes, não havendo espaço para medidas unilaterais predatórias, que visam somente à arrecadação de receitas desenfreadamente¹²⁸.

Segundo BJÖRKLUND LARSEN (2018) a parcela justa (*fair share*) não é um número específico ou uma quantia maximizadora, mas sim uma garantia de que cada um pague o que deve, de acordo com o estabelecido legalmente e conforme decidido democraticamente. Quando todos os contribuintes pagam pelo que é compartilhado coletivamente, de acordo com as mesmas regras, sendo estas interpretadas de maneira igual e justa, o cumprimento das obrigações fiscais aumenta¹²⁹.

A adoção de um sentido comum dos termos dos tratados e da legislação interna dos países é necessária para que exista equilíbrio entre fonte e residência, entre capacidade contributiva e benefício, dando, assim, relevo a uma equidade tributária internacional. Ao Estado da residência não é lícito utilizar-se de mecanismos de proteção contra a erosão da base tributável de forma abusiva. Também não se afigura lícito ao contribuinte utilizar-se de planejamentos agressivos

¹²⁶ MORAIS, Carlos Yury Araújo De. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos como Condição de Possibilidade para Alcançar a Equidade na Tributação da Renda Mundial**. Dissertação de Mestrado em Direito. UISIONOS/FACID, São Leopoldo/Teresina, 2014. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/4879>. Acesso em: 20/11/2019. pp 8-10.

¹²⁷ MORAIS, Carlos Yury Araújo De. Idem.

¹²⁸ MORAIS, Carlos Yury Araújo De. Idem.

¹²⁹ BJÖRKLUND LARSEN, Lotta. **A Fair Share of Tax: A Fiscal Anthropology of Contemporary Sweden**. 2018. Disponível em: < <https://doi.org/10.1007/978-3-319-69772-7> > Acesso em: 20/11/2019

objetivando escapar, por assim dizer, da sua contribuição mínima obrigatória (*o fair share*), calculada segundo sua capacidade contributiva. A equidade perseguida na alocação da competência tributária internacional é amplamente influenciada pela necessária concretização dos objetivos previstos nas Constituições dos países, implicando a convergência entre os direitos e os deveres fundamentais dos contribuintes e os deveres dos Estados.¹³⁰

Importante, aqui, salientar a questão da equidade entre contribuintes.

Simplificando a questão, por não ser o tema central examinado no presente trabalho, a equidade vertical concentra nas exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou de consumo, ou de qualquer que seja a base tributária). Já na equidade horizontal as mencionadas exigências da justiça se destinam a pessoas com renda iguais e na mesma condição, devendo estas serem tratadas fiscalmente da mesma forma¹³¹.

Assim, percebe-se que a capacidade contributiva é um princípio fundado na expectativa de realização da equidade vertical, sendo que cada indivíduo deve contribuir proporcionalmente com sua capacidade econômica, servindo como indutora da igualdade social¹³². Seu conteúdo deriva do princípio da igualdade, especialmente pela idéia de tratamento isonômico de situações equivalentes (aspecto formal) e de que não deve haver discriminação na repartição de encargos, de maneira ilegítima (aspecto material)¹³³.

Segundo PIRES (2011), a existência da solidariedade fiscal está vinculada à equidade, pois surge a noção de que cada contribuinte tem sua parcela de responsabilidade pelo bem comum, estando, por sua vez, esta ideia de responsabilidade ligada ao dever de pagar impostos. Assim, o contribuinte deve lembrar-se de toda a contextualização em que o dever de pagar impostos

¹³⁰ BUFFON, Marciano, MORAIS, Carlos Yury Araújo de. Tributação internacional e capacidade contributiva. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, Ed Comemorativa 17 anos (2016). Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1396>>. Acesso em: 12/05/2020. p. 344.

¹³¹ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógena e Exógena da Matriz Tributária Brasileira**. Tese de Doutorado. Universidade de Brasília– UNB, Brasília, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/21828>>. Acesso em: 12/05/2020.

¹³² FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo. 10(1), p.201-2020. Jan-Jun, 2014. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>>. Acesso em: 12/05/2020.

¹³³ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Oriol-Urquijo, 1998, p.26.

Percebe-se que, atualmente, a “moral tributária” (*Tax Morality*) é um fator que têm sido determinante para que as multinacionais cumpram com o seu “*fair share*”, contribuindo de forma justa com seu dever de pagar tributos. Para que se entenda a influência dela, primeiramente importante trazer seu conceito através de estudos feitos ao longo do tempo.

NICHITA e BATRÂNCEA (2019) referem que o termo “moral dos impostos” foi cunhado por Schmölders em 1960, que o definiu como a atitude dos contribuintes frente ao dever de pagamento dos tributos; estando ancorada na mentalidade fiscal e consciência dos cidadãos em relação a aceitação interna de impostos e reconhecimento de soberania do Estado.. As autoras expõem que apesar da definição dada por Schmölders, moral tributária ainda é uma noção debatida na doutrina¹³⁴.

Outro estudo feito sobre a moral tributária é o dos autores LUTTMER e SINGHAL (2012)¹³⁵. Eles referem que a moral tributária é comumente utilizada como um conceito único; no entanto, ela pode ser pensada com mais precisão como um conjunto de motivações subjacentes para o cumprimento tributário pelo contribuinte. Assim, os autores referem existir cinco classes de mecanismos da moral tributária.

A primeira é a motivação intrínseca, tais como sentimentos de orgulho e auto-imagem positiva que está frequentemente associada à honestidade e à realização de deveres e altruísmo em relação aos outros, o que poderia resultar em uma vontade de contribuir bens públicos através do sistema tributário. Trapacear impostos pode causar sentimentos de culpa ou vergonha.

A segunda é a reciprocidade, onde o pagamento de impostos depende de alguma forma do relacionamento do indivíduo com o Estado (por exemplo, em bens públicos fornecidos pelo Estado ou em percepções sobre a justiça do sistema tributário). São situações em que os indivíduos podem ver os impostos como parte de um contrato social: pagamentos de impostos são feitos em troca de serviços prestados pelo Estado.

¹³⁴ NICHITA, Ramona-Anca; BATRÂNCEA, Larissa-Margareta. **The implications of tax morale on tax compliance behavior**. Annals of the University of Oradea: Economic Science Series, v. 21, n. 1, p. 739-744, Oradea, 2012. Disponível em <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2012/n1/106.pdf>. Acesso em: 27/12/2019.

¹³⁵ LUTTMER, Erzo. F. P.; SINGHAL, Monica. **Tax Morale**. *Journal of Economic Perspectives*, v. 28, n. 4, p. 149-168, Nashville, 2014. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.28.4.149>. Acesso em: 27/12/2020.

A terceira são os efeitos de pares e influências sociais, ou seja, os indivíduos podem desejar se adaptar ao comportamento de outros; e a quarta são fatores culturais.

Por fim, a quinta trata-se de imperfeições e desvios de informação. Por exemplo, indivíduos podem interpretar mal a probabilidade de ser detectada a sonegação de impostos e as consequências disso, ou informações sobre o imposto a ser pago e a sua finalidade, por exemplo, podem ajudar na conformidade tributária¹³⁶.

A moralidade tem por objetivo, portanto, traçar um critério mais justo da tributação que, a partir da construção semântica feita pelos ingleses do *fair share of taxes*, acaba por classificar o comportamento do contribuinte entre “certo” e “errado”. Práticas classificadas como “imorais” pelos mais variados agentes sociais, acabam proporcionando um crescente movimento de protestos (*tax shaming*) e boicotes, sob argumento de que o PFA realizado por determinadas empresas/contribuintes acaba por ensejar a decadência da arrecadação de receita e por conseqüência o declínio nos serviços públicos oferecidos pelo governo¹³⁷.

Tem-se, portanto, a moralidade tributária como meio de proteção de contribuintes em relação ao Estado, ao mesmo tempo em que exige dos contribuintes a prática de atos mais justos e transparentes¹³⁸.

Note-se, ainda, que não basta que os sujeitos passivos consigam diminuir seus custos tributários de maneira adequada à legislação, é preciso que não afrontem os aspectos éticos envolvidos na política fiscal dos países onde estão estabelecidos. A questão é analisada como um risco à reputação, pois todos têm que contribuir devidamente para a sociedade onde atuam na medida de sua capacidade contributiva, para que alguns contribuintes não sejam sobrecarregados em decorrência da falta de pagamento de tributos de outros¹³⁹.

¹³⁶ LUTTMER, Erzo. F. P.; SINGHAL, Monica. Tax Morale. *Journal of Economic Perspectives*, v. 28, n. 4, p. 149-168, Nashville, 2014. Disponível em: <<https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.28.4.149>>. Acesso em: 27/12/2020.

¹³⁷ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Moralidade Tributária – Um vetor da tributação no século XXI?** Palestra do XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Racionalização do Sistema Tributário. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXV/wp-content/uploads/2018/01/1-Marcos-Andr%C3%A9-Vinha-Cat%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 28/12/2019.

¹³⁸ CATÃO, Marcos André Vinhas. Idem.

¹³⁹ HAFÉZ, André. **Não basta ser lícito, é necessário ser ético.** IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=10044:nao-basta-ser-licito-e-necessario-ser-etico&catid=1:noticias&Itemid=3> Acesso em: 02/01/2020

A atuação da OCDE, através dos Planos do BEPS, é uma tentativa de frear estratégias de PFA que buscam atuar dentro das brechas dos sistemas jurídicos. Visa aplicar a moralidade tributária de maneira que as práticas artificiais, sem qualquer substância, não sejam utilizadas, para que não se pratique ato negocial injusto entre os respectivos Estados envolvidos¹⁴⁰.

Assim, é possível dizer que não é aceitável que os contribuintes soneguem o recolhimento de impostos, ou se utilizem de lacunas legais para diminuir sua contribuição tributária, ao mesmo tempo em que se aproveitam dos serviços públicos que lhe são colocados à disposição de todos ou mesmo do mercado consumidor dos produtos e serviços realizados por esses contribuintes.

Para isso, devem existir limites aos planejamentos tributários agressivos, que se utilizam brechas legislativas são preenchidas. Igualmente, o objetivo do Estado não pode restringir-se apenas à arrecadação, devendo voltar-se para o exercício de uma verdadeira justiça social (e não apenas fiscal), com o devido respeito aos princípios e regras de proteção ao contribuinte. Nessa perspectiva, é possível trilhar um caminho para um imposto justo, cobrando-se moralidade na postura dos contribuintes e do Estado, além do uso da razoabilidade e proporcionalidade para fixação da parcela justa de contribuição de cada contribuinte em favor do Estado¹⁴¹.

Por outro lado, o movimento da troca de informações em matéria fiscal traz alguns desafios em relação à proteção dos direitos dos contribuintes, principalmente no que tange à confidencialidade, à privacidade, ao sigilo e à proteção de dados. Assim, no terceiro capítulo, serão estudados os documentos de troca de informações elaborados pela OCDE, bem como de que forma tais documentos prevêm os direitos contribuintes, fazendo-se uma análise crítica ao final.

¹⁴⁰CATÃO, Marcos André Vinhas. **Moralidade Tributária – Um vetor da tributação no século XXI?** Palestra do XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Racionalização do Sistema Tributário. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXV/wp-content/uploads/2018/01/1-Marcos-Andr%C3%A9-Vinha-Cat%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 28/12/2019.

¹⁴¹FARIA, Renato Vilela. **Moralidade Fiscal, Parcela Justa do Imposto e Direitos dos Contribuintes**. IBDEE (Instituto Brasileiro de Direite Ética Empresarial), São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.ibdee.org.br/2015/moralidade-fiscal-parcela-justa-do-imposto-e-direitos-dos-contribuintes-parte-1-renato-vilela-faria/>>. Acesso em: 03/01/2020.

CAPÍTULO 3 - A CONSTRUÇÃO INTERNACIONAL DOMINANTE DA TROCA DE INFORMAÇÕES - TRABALHOS DA OCDE

Neste capítulo será aprofundado o estudo dos documentos da OCDE que tratam sobre Troca de Informações fiscais, a fim de que se entenda o contexto em que os mesmos foram criados, as semelhanças e diferenças entre eles, suas especificidades e utilização, para que, após, seja feita a análise de como são abordadas as proteções aos contribuintes em cada um deles.

Assim, as cláusulas que contêm previsões ensejadoras de algum tipo de proteção ao contribuinte, como as limitações à troca de informações e as questões relativas à confidencialidade e sigilo, serão examinadas de forma mais aprofundada no tópico 3.3.

3.1 DO ART. 26 DO MODELO DE CONVENÇÃO SOBRE RENDIMENTO E CAPITAL DA OCDE (CDT-ODE), DA CONVENÇÃO MULTILATERAL PARA ASSISTÊNCIA MUTUA EM MATÉRIA FISCAL (CMAAT) E DO MODELO DE TRATADO SOBRE TROCA DE INFORMAÇÕES (TIEA)

Atualmente, o ponto de partida principal para a troca de informações fiscais é o art. 26 do CDT- OCDE¹⁴². Este artigo representa a base legal mais relevante para o tema, conforme passaremos a analisar.

O trabalho para se chegar a este artigo começou com a Liga das Nações, em 1918, depois da I Guerra Mundial. Quatro modelos de acordos bilaterais foram apresentados separadamente em 1927 pela Liga, sendo que um era focado na assistência administrativa em matéria fiscal¹⁴³.

Em 1928, a Liga das Nações publicaria um modelo de tratado de dupla tributação que formaria a base de futuros tratados bilaterais¹⁴⁴. Isso resultou na elaboração do Modelo do México de 1943, seguido pelo Modelo de Londres de 1946. Ambos os modelos incluem o modelo de tratado de dupla tributação e o

¹⁴² OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Acesso em: 16/01/2020. Art. 26.

¹⁴³ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. 2018. (eBook). Positions 3.02 e 3.03.

¹⁴⁴ DEAN, Steven A. The Incomplete Global Market for Tax Information. **Brooklyn Law School, Legal Studies**. Research Paper Nº 107, Brooklyn, NY, 2008. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1078732>. Acesso em: 16/01/2020.

modelo para o estabelecimento de assistência administrativa recíproca no campo da tributação¹⁴⁵.

O desenvolvimento de um modelo de Convenções sobre Dupla Tributação foi aprimorado ainda mais pelos trabalhos da OCDE, como sucessora da OEEC¹⁴⁶.

A primeira publicação do art. 26 foi em 1963. Esta norma foi sujeita a muitas mudanças ao longo dos anos, principalmente em 1977, 2000 e 2005¹⁴⁷, ampliando seu escopo e abrangendo as implementações sucessivas dos Estados Membros em seus respectivos tratados.

Em 2002, em particular, a OCDE realizou uma revisão abrangente do art. 26 para afirmar que correspondia às práticas atuais e aos desenvolvimentos mundiais. A análise levou em consideração desenvolvimentos como o Acordo Modelo sobre Troca de Informações sobre Fins Fiscais (TIEA), bem como o relatório “Melhorando o Acesso às Informações Bancárias para Fins Fiscais”¹⁴⁸.

Passando-se para a análise específica do art. 26 do CDT na última versão de 2017, vislumbra-se que o §1º é a regra básica para a troca de informações fiscais¹⁴⁹.

Ele dispõe que as autoridades competentes dos Estados Contratantes devem trocar informações previsivelmente relevantes para execução das disposições da Convenção ou para a administração ou execução das leis domésticas sobre impostos de qualquer tipo e descrição em nome dos Estados

¹⁴⁵ DEAN, Steven A. The Incomplete Global Market for Tax Information. **Brooklyn Law School, Legal Studies**. Research Paper Nº 107, NY, 2008. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1078732>. Acesso em: 16/01/2020.

¹⁴⁶ A Organização para a Cooperação Econômica Européia (OEEC) foi criada em 1948 para administrar o Plano Marshall, financiado pelos EUA, para a reconstrução de um continente devastado pela guerra. Ao fazer governos individuais reconhecerem a interdependência de suas economias, abriu o caminho para uma nova era de cooperação que mudaria a face da Europa. Encorajados por seu sucesso e pela perspectiva de levar adiante seu trabalho em um cenário global, o Canadá e os EUA se juntaram aos membros da OEEC na assinatura da nova Convenção da OCDE em 14 de dezembro de 1960. Nasceu oficialmente a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). em 30 de setembro de 1961, quando a Convenção entrou em vigor. – OCDE. Disponível em: <<https://www.oecd.org/about/history/#d.en.194377>>. Acesso em: 16.01.20.

¹⁴⁷ Por ex., como expõe Ana Paula Dourado: “A condição de “relevância previsível” das informações trocadas foi introduzida em 2005, substituindo o termo “necessário” (OCDE MC 1977). Antes de 2005, as informações eram consideradas “necessárias” caso fosse relevante a correta execução das disposições. de uma convenção ou implementar impostos domésticos no Estado contratante que solicita as informações. ”. (DOURADO, Ana Paula. Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies. **EUI Working Paper**. RSCAS (Robert Schuman Centre for Advanced Studies), Fiesole, 2013. Disponível em: <https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/26059/RSCAS_2013_11.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 05/04/2020.

¹⁴⁸ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en> Acesso em: 16/01/2020. Comentário 4 ao art. 26

¹⁴⁹ OCDE. Idem. Comentário 5 ao art. 26. P. 488.

contratantes, ou subdivisões políticas ou autoridades locais, na medida em que a tributação não seja contrária à convenção¹⁵⁰.

O padrão de *'previsivelmente relevante'* visa proporcionar o intercâmbio de informações em questões fiscais da maneira mais ampla possível e, ao mesmo tempo, esclarecer que os Estados Contratantes não têm a liberdade de participar de *"fishing expeditions"* ou solicitar informações que provavelmente não sejam relevantes para os assuntos fiscais do contribuinte¹⁵¹.

As chamadas *"fishing expeditions"* são solicitações especulativas que não têm nexo aparente com um inquérito aberto ou investigação¹⁵², é um pedido genérico, não individualizado o suficiente, sem objetivo certo ou declarado, que "lança" suas "redes" com a finalidade de "pescar" qualquer prova que possa subsidiar uma futura acusação¹⁵³.

Por uma questão de princípio, na troca de informações a pedido, o contribuinte envolvido tem que ser identificado. O mesmo ocorre em relação ao detentor da informação (como bancos, instituições financeiras etc.). Em outras palavras, essa regra exige que a identidade do contribuinte seja suficientemente descrita para relacionar a pessoa com o pedido. Caso contrário, o fornecimento poderá ser recusado como *"fishing expedition"*¹⁵⁴.

Há, também, a requisição por grupo, que é uma assistência a um inquérito, e como tal, não especifica os nomes dos contribuintes envolvidos, mas descreve fatos com sistemáticas similares, as quais podem ser relacionadas com um esquema específico de evasão fiscal ou fraude. Desde que seja possível relacionar

150OCDE. Idem. Art. 26, §1º: *"The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2"*.

¹⁵¹OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en> Acesso em: 16/01/2020.

¹⁵²OCDE. Idem.

¹⁵³MELO, Philippe Benoni. **Fishing Expedition : A pesca predatória por provas por parte dos órgãos de investigação**. 2017. Disponível em: <<https://emporiadodireito.com.br/leitura/fishing-expedition-a-pesca-predatoria-por-provas-por-parte-dos-orgaos-de-investigacao>>. Acesso em 15.01.2020.

¹⁵⁴OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en> Acesso em: 16/01/2020. Comentário 5 ao art. 26. pp.488-489.

com precisão a fatos (*pattern of facts*) conexos com um banco ou instituição, não é considerado “*fishing expeditions*”¹⁵⁵.

Nesses casos, é necessário que o Estado solicitante forneça uma descrição detalhada do grupo e os fatos e circunstâncias específicos que levaram ao pedido, uma explicação da lei aplicável e por que há motivos para acreditar que os contribuintes do grupo de quem as informações são solicitadas não estão em conformidade com essa lei, apoiada por uma base factual clara. Exige, ainda, demonstração de que as informações solicitadas irão auxiliar a determinar o cumprimento (*compliance*) pelos contribuintes do grupo¹⁵⁶.

As formas de trocas de informações previstas nesse documento são: a pedido, espontânea, automática, exame fiscal no exterior, simultânea, auditorias conjuntas, intercâmbio de informações em todo o setor industrial¹⁵⁷.

Ainda, cabe salientar que, em 2005, no art. 26 do CDT houve a introdução do novo § 5º, o qual prevê a o fim do sigilo bancário¹⁵⁸. Este novo parágrafo é notavelmente o resultado da evolução do ambiente internacional em direção a uma maior transparência global, como já refletido na publicação, em 2002, do TIEA.¹⁵⁹

Deve-se notar, no entanto, que a recusa em fornecer informações ainda pode ser aplicada se os motivos, com base no direito interno do Estado solicitado, não estiverem relacionados ao status da pessoa como banco, instituição financeira, etc¹⁶⁰.

Por fim, os Estados contratantes não podem se recusar a fornecer informações porque se referem a um interesse de propriedade de uma pessoa, incluindo empresas e parcerias, fundações ou estruturas organizacionais similares¹⁶¹. O Estado requerido não pode recusar-se a fornecer informações, com

¹⁵⁵ DEBELVA, Filip; DIEPVEN, Niels. Exchange of Information. An Analysis of the Scope of the Article 26 OECD Model and Its Requirements: In Search for an Efficient but Balanced Procedure. **INTERTAX**, v. 44, Issue 4, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn, 2016. Disponível em: < https://www.researchgate.net/publication/315380950_Exchange_of_Information_An_Analysis_of_the_Scope_of_Article_26_OECD_Model_and_Its_Requirements_In_Search_for_an_Efficient_but_Balanced_Procedure/link/5bf55aff92851c6b27cf834e/download >. Acesso em: 26.04.2020.

¹⁵⁶ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: < https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en >. Acesso em: 16/01/2020. Comentário 5.2 ao art. 26. p.490.

¹⁵⁷ OCDE. Idem.

¹⁵⁸ OCDE. Idem.. Art. 26, §5º:

¹⁵⁹ OCDE. Idem. Comentário nºs. 23, 24 e 25 do art. 26.

¹⁶⁰ OCDE. Idem. Comentário 19.14 ao § 5º do art. 26. P. 506.

¹⁶¹ OCDE. Idem. Comentário 19.13 ao § 5º do art. 26 OCDE

porque a legislação nacional ou as práticas interenas tratam as mesmas como um segredo comercial¹⁶².

Por muitos anos, a maioria das trocas de informações ocorreu por meio de tratados bilaterais, principalmente a CDT. Em 1972, no entanto, o primeiro Tratado Multilateral Nórdico sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária foi assinado pela Dinamarca, Finlândia, Noruega, Noruega, Suécia e Islândia. Proporcionou uma troca prolongada de informações, assistência na cobrança de impostos e fornecimento e serviço de documentos, incluindo declarações fiscais. Esse tratado multilateral serviu de modelo para a Convenção da CoE / OCDE sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária (CoE / OCDE CMAAT)¹⁶³.

A Convenção foi aberta à assinatura dos Estados membros do CoE e da OCDE em janeiro de 1988¹⁶⁴. Após a ratificação por cinco países, a convenção inicial entrou em vigor em 1 de abril de 1995¹⁶⁵.

Algum tempo depois, as mudanças no ambiente global, principalmente a partir de 2009, passaram a exigir uma troca de informações mais ampla para combater a fraude e a evasão fiscais, inclusive no instrumento multilateral. Assim, o CoE e a OCDE introduziram algumas emendas à Convenção original, tendo como principal objetivo o seu alinhamento com a norma acolhida internacionalmente em matéria de transparência e de troca de informações, assim como a sua abertura aos Estados não-Membros da OCDE ou do Conselho da Europa¹⁶⁶.

O CMAAT tornou-se, então, o 'instrumento jurídico mais abrangente para trocar informações internacionalmente'¹⁶⁷. Atualmente, mais de 116 países estão participando desta Convenção Multilateral. Salienta-se que existe um órgão

¹⁶² OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. 2018.. (eBook). Position 3.90.

¹⁶³ OBERSON, Xavier. Idem. 7.01

¹⁶⁴ OCDE. **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**. 2011. Final. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 25.04.2020.

¹⁶⁵ OBERSON, Xavier. Idem. Position 7.02.

¹⁶⁶ OCDE. Idem p. 21.

¹⁶⁷ OCDE **Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA**. 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>>. Acesso em: 25/04/2020.

coordenador que monitora a implementação e o desenvolvimento da convenção, sob a égide da OCDE, o que garante uma aplicação uniforme da convenção¹⁶⁸.

A Convenção prevê uma assistência administrativa mútua em questões tributárias, que abrange várias formas de troca de informações (incluindo exame fiscal simultâneo e exame fiscal no exterior), assistência na recuperação de impostos e entrega de documentos¹⁶⁹.

O escopo pessoal da Convenção não se restringe aos residentes ou nacionais dos Estados Contratantes¹⁷⁰.

A convenção se aplica a todos os tipos de impostos, no sentido mais amplo do termo, incluindo contribuições de segurança¹⁷¹. Os direitos aduaneiros, no entanto, estão fora do escopo da convenção¹⁷². Os direitos aduaneiros são regidos pela Convenção Internacional sobre Assistência Administrativa Mútua para a Prevenção, Investigação e Repressão de Ofensas Aduaneiras. Os impostos existentes aos quais a convenção se aplica estão listados no Anexo A. Além disso, a convenção também se aplica a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares, prescritos por um Estado Contratante após a entrada em vigor da Convenção; nesse caso, a parte interessada deve notificar os depositários da adoção do imposto em questão¹⁷³.

Em geral, as partes contratantes devem trocar, mediante solicitação, informações que sejam previsivelmente relevantes para a administração no cumprimento das leis domésticas relativas aos impostos cobertos pela convenção (art. 4)¹⁷⁴.

A Convenção prevê cinco métodos principais de troca de informações: troca a pedido (ver art. 5), troca automática (art. 6), troca espontânea (art. 7), exame simultâneo de impostos (art. 8) e exame fiscal no exterior (art. 9)¹⁷⁵.

¹⁶⁸ OCDE. **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**. 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 25.04.2020. Art. 24.

¹⁶⁹ OCDE. Idem. Art. 1º, § 2º.

¹⁷⁰ OCDE. Idem. Art. 1º, § 3º.

¹⁷¹ OCDE. Idem. Art. 2º.

¹⁷² OCDE. Idem. Art. 2, § 1º, letra b, III.

¹⁷³ OCDE. Idem. Art. 2, § 4º.

¹⁷⁴ OCDE. Idem. Art. 4º.

¹⁷⁵ OCDE. Idem. Art.s 5º ao 9º.

Outro documento feito pela OCDE é o Acordo sobre Troca de Informações Fiscais (Tax Information Exchange Agreement (TIEA), que será visto a seguir.

Nos anos 90, o intercâmbio internacional de informações em questões tributárias diretas foi essencialmente realizado no âmbito de tratados de dupla tributação. Este sistema, no entanto, começou a mostrar limites. Primeiro, incluiu apenas países com uma rede de tratados. Não poderia abranger países, notadamente paraísos fiscais, que não haviam ratificado nenhuma CDT, em particular porque eles não cobram nenhum imposto significativo. Para esses países, a questão da dupla tributação internacional não ocorre¹⁷⁶.

Em 1998, em particular, a OCDE lançou seu trabalho para resolver a concorrência tributária prejudicial. O Relatório de 1998 sobre a concorrência tributária prejudicial descreve claramente a falta de troca eficaz de informações como um critério importante na determinação de práticas tributárias prejudiciais¹⁷⁷.

Em 2000 foi criado o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Fiscais. O Fórum incluiu países da OCDE e não-OCDE e busca promover o padrão da OCDE para transparência e troca de informações, em reuniões com autoridades fiscais e especialistas em todo o mundo¹⁷⁸.

Em 2002, a OCDE, como resultado do trabalho do Fórum Global, publicou o Acordo Modelo sobre Intercâmbio de Informações sobre Assuntos Tributários (Modelo TIEA). Os TIEA's são para uso em países para os quais uma CDT não é considerada adequada, principalmente porque eles não têm, ou têm baixos, impostos sobre a renda ou sobre os lucros¹⁷⁹.

O TIEA foi um grande desenvolvimento e até um ponto de virada na política de troca de informações em questões tributárias. No seu conjunto, representa uma mudança de responsabilidade a favor do Estado requerente, abrindo as portas para uma troca de informações, mediante solicitação, que é

¹⁷⁶ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS.** Towards Global Transparency, 2ª Edition. Published by Edward Elgar Publishing Limited. 2018. (eBook). Position 6.02.

¹⁷⁷ OECD. **Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue.** 1998. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page24>. Acesso em: 25/04/2020.

¹⁷⁸ OCDE. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.** Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em: 22/01/2020.

¹⁷⁹ MEINZER, Markus. **Tax Information Exchange Agreements.** Tax Justice Network, disponível em: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf. Acesso em 25/04/2020.

previsivelmente relevante para a execução da tributação no Estado solicitante, ou seja, as AFs são obrigadas a transmitir absolutamente todas as informações determinadas como relevantes pela outra parte para fins fiscais, mesmo que, de acordo com seus regulamentos internos, elas não sejam consideradas relevantes¹⁸⁰.

Após a publicação do TIEA, apenas alguns países celebraram esses tipos de acordos (seis em 2002 e 44 entre 2002 e 2008). A situação mudou drasticamente após o '*big bang*' de março de 2009¹⁸¹. A principal razão dessa evolução pode ser vista na crescente pressão mundial mundial contra fraude e evasão fiscais, após a crise financeira de 2008¹⁸².

Em 2 de abril de 2009, o G20 notadamente fez uma declaração forte contra a fraude fiscal e concordou em tomar medidas coercitivas contra 'jurisdições não cooperantes em matéria tributária', incluindo os paraísos fiscais, declarando que a "era do sigilo bancário acabou"¹⁸³

Para ser colocada na "lista branca" de países que endossaram o padrão da OCDE (jurisdição cooperativa), as jurisdições alvo tinham que assinar um mínimo de 12 acordos para troca de informações, sob a forma de CDT, de acordo com o art. 26 da CDT, ou uma TIEA¹⁸⁴..

Como o TIEA visa promover o intercâmbio de informações com países sem acordos de dupla tributação, ele se concentra principalmente nos paraísos

¹⁸⁰ ROMANÍ, Marina Serrat. **Los derechos y garantías de los contribuyentes em La era digital: transparência e intercambio de la información tributaria**. Universitat de Barcelona. Programa de Doctorado em Derecho y Ciencia política Línara de Investigación: Derecho Financero y Tributario. Barcelona, 2017. Disponível em: <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/121129/1/MSR_TESIS.pdf> Acesso em: 11/05/2020.

¹⁸¹ Em 2008 vários escândalos de evasão fiscal eclodiram; os maiores bancos suíços haviam sido coniventes com os clientes ricos que escapavam dos impostos através de contas no exterior. Em meio a muito alarde, os líderes do G20 declararam em conjunto, em 2009, que a era do sigilo bancário havia terminado (G20, 2009). A solução foi encontrada na chamada troca automática de informações (AEOI). (GADŽO, Stjepan, e KLEMENČIĆ, Irena. **Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard**. Public Sector Economics, issue 2, pp. 207-226. Zagreb, 2017. Disponível em: <http://pse-journal.hr/upload/files/pse/2017/2/gadzo_klemencic.pdf>. Acesso em: 25/04/2020.

¹⁸¹ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020.

¹⁸² MEINZER, Markus. **Automatic Exchange of Information as the new global standard: the end of (offshore tax evasion) history?**. MPRA Paper No. 77576, posted 17 Mar 2017. Munich, 2017. Disponível em: <<https://mpa.ub.uni-muenchen.de/77576/>>. Acesso em: 26/04/2020.

¹⁸³ G20. **London Summit – Leaders' Statement. 02 de abril de 2009**. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf>. Acesso em: 15/01/2020.

¹⁸⁴ DEBELVA, Filip; DIEPVEN, Niels. The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure. **EC Tax Review**. 2015-4. Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn, 2015. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/304015469_The_Evolution_of_the_Exchange_of_Information_in_Direct_Tax_Matters_The_Taxpayer's_Rights_under_Pressure>. Acesso em: 25/04/2020.

fiscais, conforme definido na iniciativa de 1998 contra a concorrência tributária prejudicial¹⁸⁵.

Na reunião do G20 de Pittsburgh, em setembro de 2009, foi decidido um prazo de dois anos para grandes melhorias em direção à transparência global. Como consequência, o Fórum Global começou a implementar um processo de revisão por pares (*peer-review*) com um plano de ação¹⁸⁶.

Durante sua reunião no México, em 1 e 2 de setembro de 2009, o Fórum Global iniciou o processo de revisão por pares, o que garante que os Estados Membros do Fórum implementem e troquem informações efetivamente em matéria tributária, de acordo com o padrão da OCDE. O processo de revisão por pares compreende duas fases: (i) um exame da estrutura legal e regulatória de cada jurisdição (fase 1), seguido por (ii) uma análise da efetividade da implementação prática das normas (fase 2)¹⁸⁷.

O Fórum Global agora tem mais de 160 membros em pé de igualdade e é o principal organismo internacional para garantir a implementação dos padrões acordados internacionalmente de transparência e troca de informações na área tributária. Por meio de um processo aprofundado de revisão por pares, o Fórum Global reestruturado monitora que seus membros implementem totalmente o padrão de transparência e troca de informações que se comprometeram a implementar. Também trabalha para estabelecer condições equitativas, mesmo entre os países que não aderiram ao Fórum Global¹⁸⁸.

Em resumo, o TIEA prevê uma troca de informações em questões tributárias, mediante solicitação, com base nas condições aplicáveis sob a lei do Estado solicitante. O modelo inclui uma versão bilateral e uma multilateral. O modelo

¹⁸⁵ De acordo com a OCDE um paraíso fiscal é definido sob vários critérios: (i) tributação nominal inexistente ou insuficiente; (ii) falta de troca educativa de informações, (iii) falta de transparência e (iv) nenhum requisito para realizar atividades substanciais. O primeiro critério é necessário como ponto de partida, que depois deverá ser confirmado, em combinação com os outros 3 critérios, para que um país seja caracterizado como paraíso fiscal. (OECD. **Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue.** 1998. Disponível em: < https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page24 >. Acesso em: 26/04/2020.).

¹⁸⁶ G20. G20 Information. **Centre Declaração dos Líderes Cúpula de Pittsburgh.** 2009. Disponível em: <<http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0925-br.html>>. Acesso em 26/01/2020.

¹⁸⁷ FORUM, Global. **Moving Forward on the Global Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes** A report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors on the Outcomes of the Los Cabos (Mexico). 5th Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information. September, 2009. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/43775637.pdf>> .Acesso em: 17/01/2020.

¹⁸⁸ OCDE. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.* Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em: 26/01/2020.

multilateral, até agora, não foi utilizado na prática. Portanto, nos concentraremos no instrumento bilateral¹⁸⁹.

Em alguns aspectos, o Modelo introduz grandes mudanças no atual sistema de troca de informações: a transferência da responsabilidade primária para o Estado requerente (e não o Estado requerido) para determinar se os motivos para recusar um pedido são aplicáveis ou não; a abolição do princípio da dupla criminalidade. o conceito de imposto penal depende da definição da lei do Estado requerente (art. 4 par. 1, alínea o); o levantamento do sigilo bancário (art. 5, § 4, alínea a), primeiro para questões fiscais criminais e depois, a partir de 1 de janeiro de 2006, também para investigações fiscais comuns; a introdução de regras processuais limitadas (privilégio cliente-advogado, art.7 par.3)¹⁹⁰.

Em alguns outros aspectos, no entanto, o TIEA permanece dentro dos limites de outros instrumentos jurídicos internacionais. (ex. Convenção Multilateral OCDE e art. 26 CDT). Primeiro, o acordo só se aplica aos impostos abrangidos no próprio acordo (incluindo propriedade, herança e impostos sobre doações) e não necessariamente a impostos indiretos¹⁹¹. Em segundo lugar, o acordo prevê a troca de informações a pedido, mas não a troca automática de informações ou a troca espontânea¹⁹². Expedições de pesca (*fishing expeditions*) não são permitidas¹⁹³..

O TIEA entrou em vigor em 2004 para questões fiscais criminais e em 2006 para todas as outras questões¹⁹⁴.

De acordo com a regra geral, o acordo prevê uma troca de informações que é previsivelmente relevante para a administração e aplicação das leis domésticas dos Estados Contratantes. Essas informações incluem informações que são previsivelmente relevantes para a determinação, avaliação e cobrança dos

¹⁸⁹ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS.** Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. 2018. eBook. Position 6.10.

¹⁹⁰ OBERSON, Xavier. Idem. Position 6.11.

¹⁹¹ OECD. **Agreement on Exchange of Information in Tax Matters.** Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, 2002. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/agreement-on-exchange-of-information-in-tax-matters_9789264034853-en#page1>. Acesso em: 26/01/2020. Comentário 8 ao art. 3º.

¹⁹² OECD. Idem. Comentário 39 ao art. 5º..

¹⁹³ OECD. Idem.. Comentário 3 ao art. 1º.

¹⁹⁴ OECD. Idem. Art. 15.

impostos cobertos pelo contrato, a recuperação e execução de reivindicações fiscais ou a investigação ou repressão de questões tributárias¹⁹⁵

Sob o art. 3 do TIEA só é possível trocar informações sobre os impostos cobertos por este acordo. Isto inclui, no mínimo, impostos de renda, lucro, riqueza e bens e doações, a menos que ambas as partes concordem em renunciar a um desses impostos¹⁹⁶.

O Estado requerido não é obrigado a fornecer informações que não sejam mantidas por suas autoridades nem na posse ou controle de pessoas que estejam dentro de sua jurisdição territorial¹⁹⁷ (art. 2 TIEA). No entanto, o escopo do contrato não é restrito pela residência ou nacionalidade da pessoa a quem a informação se refere ou pela nacionalidade ou residência da pessoa em posse da informação¹⁹⁸.

As formas de troca de informações previstas na TIEA são: mediante solicitação (art. 5, § 1), automáticas e espontâneas (introduzidas pelo Protocolo de 2015), e ainda exames fiscais no exterior¹⁹⁹.

3.2. TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES FISCAIS (AEOI)

Examinar-se-á, no presente tópico, as especificidades da Troca Automática de Informações em Matéria Fiscal da OCDE.

A CDT prevê várias formas de troca de informações, inclusive a troca automática no art. 26,. O CMAAT, desenvolvido pela OCDE e pelo Conselho Europeu, introduziu em 1988 a possibilidade de troca automática²⁰⁰, no entanto exigindo um acordo específico entre as autoridades competentes dos Estados participantes²⁰¹. Quanto aos TIEAs, em 2015 o Comité dos Assuntos Fiscais da

¹⁹⁵ OECD. **Agreement on Exchange of Information in Tax Matters**. Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, 2002. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/agreement-on-exchange-of-information-in-tax-matters_9789264034853-en#page1>. Acesso em: 26/01/2020. Art.

¹⁹⁶

OECD. Idem.. Art. 3º.

¹⁹⁷ OECD. Idem.. Art. 2º.

¹⁹⁸ OECD. Idem. Comentário 7 ao art. 2º.

¹⁹⁹ OECD. **Agreement on Exchange of Information in Tax Matters**. Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, 2002. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/agreement-on-exchange-of-information-in-tax-matters_9789264034853-en#page1>. Acesso em: 26/01/2020.

²⁰⁰ OCDE. **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**. 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 25/04/2020. Art. 6º.

²⁰¹ AMORIM, José de Campos. A troca internacional de informações em matéria fiscal. **Cadernos de Direito Actual** Nº 5 (2017), pp. 303-328 · ISSN 2340-860X. <http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos/article/download/154/96>. Acesso em 30/04/2020.

OCDE desenvolveu um Protocolo modelo, o qual pode ser usado por qualquer jurisdição que pretenda ampliar o escopo dos TIEAs celebrados, de modo a abranger a troca automática e ou espontânea de informações, ou caso pretendam que novos tratados abranjam essas modalidades²⁰².

O “*big bang*” de 2009, como já visto, provocou um grande desenvolvimento no campo da transparência global e do intercâmbio de informações. A maioria dos países, incluindo jurisdições com fortes regras de sigilo bancário, concordou em adotar o padrão internacional para troca de informações. Nesse momento, o padrão global mínimo ainda estava focado na troca de informações mediante solicitação de informações relevantes para a implementação das leis domésticas dos Estados Contratantes, sem a possibilidade de recusar fornecê-las com base nas regras domésticas de sigilo bancário. Ainda estavam sendo feitos progressos no G20, na OCDE, na UE e no Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Fiscais para melhorar a transparência e o intercâmbio de informações a pedido.²⁰³

Mais tarde, especialmente a partir de 2012, o foco político começou a se mostrar favorável à troca automática de informações. O catalisador para a expansão mundial da AEOI foi uma parte da legislação adotada nos Estados Unidos (EUA) em 2010, comumente chamada de Lei de Conformidade Fiscal de Contas no Exterior (FATCA).²⁰⁴

Em 2014, a OCDE juntamente com os países do G20, e em estreita cooperação com a UE e outras partes interessadas, desenvolveu o Padrão para o Intercâmbio Automático de Informações sobre Contas Financeiras em Matéria Tributária, ou o Padrão. Isso foi uma resposta ao apelo dos líderes do G20 à comunidade internacional para facilitar a transparência tributária transfronteiriça nas contas financeiras mantidas no exterior. A Norma pretende dotar as autoridades

²⁰² TAVARES, Daniela Pessoa. A Troca Automática de informações no Direito Europeu. **Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE – 2019**. Série: Formação Contínua. Ed: Centro de Estudos Judiciários. Ebook. Disponível em: <http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf> Acesso em: 30/04/2020. p. 77.

²⁰³ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed, 2017., Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em 30.04.2020.

²⁰⁴ TAVARES, Daniela Pessoa. A Troca Automática de informações no Direito Europeu. **Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE 2019**. Série: Formação Contínua. Ed: Centro de Estudos Judiciários. E-book. Disponível em: <http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf> Acesso em: 30/04/2020.

tributárias de uma ferramenta eficaz para combater a sonegação *offshore*, fornecendo um nível maior de informações sobre a riqueza de seus residentes mantida no exterior. Para maximizar a eficiência e minimizar os custos, a Norma se baseia nas soluções automatizadas e padronizadas que as jurisdições desenvolveram anteriormente para fins de operacionalização intergovernamental das leis dos EUA, comumente conhecidas como FATCA²⁰⁵.

O Padrão Global da OCDE na verdade consiste em dois componentes principais: 1) o Modelo de Autoridade Competente (Modelo CAA), que é essencialmente um modelo para um instrumento legal que permite a a troca automática de informações fiscais entre os países participantes; e 2) o Padrão de Relatório Comum (Common Reporting Standard (CRS)), que estabelece requisitos de relatório e *due diligence*²⁰⁶ em relação a categorias específicas de contas financeiras. Dessa forma, deve-se observar que o CAA é dirigido principalmente às AFs participantes que desejam regular suas relações mútuas de AEOI, enquanto o CRS é voltado principalmente para bancos e outras instituições financeiras sobre as quais as obrigações de relatório e diligência são impostas²⁰⁷.

O Modelo CAA vincula o CRS e a base legal da troca (como a Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária ou um tratado tributário bilateral). O CAA consiste em um preâmbulo e sete seções e fornece as modalidades da troca para garantir os fluxos apropriados de informações. O preâmbulo contém representações sobre as regras domésticas de relatório e *due diligence* que sustentam a troca de informações persuasivas ao CAA. Também contém representações sobre confidencialidade, salvaguardas e a existência da infraestrutura necessária para um relacionamento efetivo de troca.²⁰⁸

²⁰⁵ OCDE **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed, 2017., Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em 30.04.2020.

²⁰⁶ Segundo José Cordeiro de Albuquerque Bisneto: “O termo em inglês *Due Diligence* pode ser traduzido ao português como devida diligência ou diligência prévia. Essa terminologia é bastante utilizada no mundo corporativo para se referir ao processo que visa analisar, estudar e avaliar informações detalhadas de uma determinada sociedade empresarial.”. - Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/305776/afinal-o-que-e-due-diligence-e-qual-sua-importancia-na-contratacao-e-gerenciamento-de-terceiros>>. Acesso em: 03/02/2020.

²⁰⁷ GADŽO, Stjepan, e KLEMENČIĆ, Irena. **Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard**. Public Sector Economics, issue 2, pp. 207-226. Zagreb, 2017. Disponível em: <http://pse-journal.hr/upload/files/pse/2017/2/gadzo_klemencic.pdf>. Acesso em: 25/04/2020 p. 215.

²⁰⁸ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed, 2017., Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>> Acesso em: 11/02/2020 Comentário 2 à Introdução.

O CAA contém uma seção que trata das definições (Seção 1), uma que abrange o tipo de informação a ser trocada (Seção 2), uma que abrange o tempo e o modo de troca (Seção 3), outra que abrange a colaboração sobre conformidade e aplicação (Seção 4), uma que abrange as questões de confidencialidade e salvaguardas de dados que devem ser respeitadas (Seção 5). As consultas entre as autoridades competentes, as emendas ao contrato e a vigência do contrato, incluindo suspensão e rescisão, são tratadas nas seções 4, 6 e 7.²⁰⁹

O CRS contém o padrão de relatório e *due diligence* que sustenta a troca automática de informações da conta financeira. Uma jurisdição que implementa o CRS deve ter regras em vigor que exijam que as instituições financeiras relatem informações consistentes com o escopo de relatório estabelecido na Seção I e sigam os procedimentos de *due diligence* consistentes com os procedimentos contidos nas Seções II a VII. Os termos com capitalização utilizados no CRS são definidos na Seção VIII²¹⁰.

Para implementar o padrão, os países participantes são obrigados a seguir as respectivas etapas. Primeiro, o CRS deve ser implementado no direito interno. Isso significa que as instituições financeiras devem aplicar as regras de devida diligência (*due diligence*) e relatórios para identificar e relatar à sua autoridade competente nacional. Segundo, o Estado participante deve firmar um acordo de autoridade competente (CAA) para ativar a troca automática de informações com outro Estado. Esse CAA deve basear-se em um instrumento internacional, como um tratado de dupla tributação ou uma convenção multilateral, como o CMAAT da OCDE²¹¹.

Os principais instrumentos internacionais da OCDE em vigor que fornecem uma base legal para o intercâmbio automático de informações são: os tratados de dupla tributação com base no art. 26 do CDT, que prevêm a troca automática de informações (opcional)²¹²; os da TIEA, de forma bi ou multilateral,

²⁰⁹ OCDE. Idem. p. 65. Comentário 3 à Introdução.

²¹⁰ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed, 2017., Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>> Acesso em: 11/02/2020.

²¹¹ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; MOSTAÇO, Gabriel Marques.. TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS E PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário** - RDIET, Brasília, v. V. 12, no2, p. 173–207, 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/8512/5631>>. Acesso em: 01.04.2020.

²¹² OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en> Acesso em: 16/01/2020. Art. 26.

sendo previsto no art. 5 do TIEA que, num primeiro momento, esses tratados fornecem apenas a troca de informações a pedido. Porém, pode ser feito um acordo entre os Estados Contratantes para implementar a troca automática neste tipo de modelo²¹³.

Terceiro, de acordo com o art. 6 do CMAAT, é permitida a troca automática de informações entre Estados Contratantes em casos específicos e de acordo com os procedimentos mutuamente acordados entre os Estados²¹⁴. Os Estados contratantes devem implementar um acordo preliminar entre as autoridades competentes sobre o procedimento que será adotado e quais tipos de informações serão trocadas²¹⁵. Ou seja, os Estados Contratantes desenvolverão um CAA. A esse respeito, a adoção de um CAA multilateral, na forma desenvolvida no padrão de adoção da AEIO da OCDE, também pode ser facilitadora no âmbito do CMAAT²¹⁶.

Em sua publicação recente que descreve o padrão internacional para a AEIO, a OCDE indica que o CMAAT é um instrumento muito mais eficiente para estabelecer uma troca automática global, principalmente por causa de seu alcance global²¹⁷.

O CAA mútuo adotado entre as partes contratantes, com base na base legal do CMAAT, ativará e operacionalizará a troca automática entre os participantes. Este é o passo que foi dado, em 29 de outubro de 2014, por 51 jurisdições que assinaram um acordo multilateral de autoridade competente em Berlim durante a reunião do Fórum Global (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (the Global Forum)*) e se comprometeram a trocar informações a partir de 2017²¹⁸.

No Fórum Global de 2019, realizado em Paris, foram divulgadas as informações de que quase 100 jurisdições estão, atualmente, trocando informações

²¹³ OECD. **Agreement on Exchange of Information in Tax Matters**. 2002. Comentário 39 ao Art. 5º, § 1º.

²¹⁴ OCDE. **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**. 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 25/04/2020. Art. 6º.

²¹⁵ OCDE. Idem. Comentário 64 ao art. 6º.

²¹⁶ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. ISBN 978 1 78643 473 9 (eBook). Position 11.10.

²¹⁷ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Introdução nº 11.

²¹⁸ OECD. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. Berlin, October 2014. n. October, 2014. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf>>. Acesso em: 11/02/2020.

automaticamente sobre contas financeiras. Ainda, que através de programas voluntários de divulgação e investigações fiscais, os membros do Forum Global já identificaram 102 bilhões de euros em receitas adicionais (impostos, juros, multas) e que há mais por vir, sendo este um testemunho claro da cooperação e da colaboração internacionais em um contexto multilateral²¹⁹.

De acordo com a OCDE, três características são essenciais para que um modelo de Troca Automática de Informações seja eficaz. Primeiro, o modelo deve ser projetado com o cumprimento tributário das jurisdições de residência. Segundo, ele precisa ser padronizado, de modo a beneficiar o número máximo de jurisdições de residência e de instituições financeiras, reconhecendo que algumas questões ainda precisam ser decididas localmente. A vantagem da padronização é a simplificação do processo, uma maior eficácia e custos mais baixos para todos interessados. De fato, uma proliferação de modelos diferentes e inconsistentes poderia impor custos significativos ao governo e às empresas para coletar as informações necessárias e operar os diferentes modelos, podendo levar a uma fragmentação dos padrões, introduzindo requisitos conflitantes, elevando os custos de conformidade e diminuindo a eficácia. Terceiro, e por fim, tendo em vista que a evasão (PFA) é uma questão global, o modelo precisa ter um alcance global²²⁰.

O Relatório da OCDE para o G20 realizado em 2012: "Troca automática de informações: o que é, como funciona, benefícios, o que resta fazer", também resume os três principais fatores de sucesso para um modelo de intercâmbio eficaz de informações: (1) um padrão de relatório de informações comum, *due diligence* e troca de informações; (2) uma base jurídica e operacional para o intercâmbio de informações; e (3) soluções técnicas comuns ou compatíveis²²¹.

O modelo requer um padrão comum sobre as informações a serem relatadas pelas instituições financeiras e o trocadas pelas as jurisdições de residência²²².

²¹⁹ OECD. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes - 10 years**. n. November, 2019. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-global-forum-10-years.pdf>>. Acesso em 11/02/2020.

²²⁰ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020.. Comentário nº 6 da Introdução.

²²¹ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Comentário nº 7 da introdução.

²²² OCDE. Idem. Comentário nº 8 da introdução.

O Padrão da OCDE sobre Troca Automática de Informações (AEIO), a fim de limitar as oportunidades para os contribuintes contornarem o modelo, definiu que um regime de relatório precisa ter um amplo escopo em três dimensões: (i) informações financeiras (que abrangem diferentes tipos de receita de investimento, incluindo juros, dividendos e tipos semelhantes de receita, e também informações sobre saldos contábeis); (ii) correntistas sujeitos a relatórios (não devem incluir apenas indivíduos, mas também limitar as possibilidades de uso de entidades ou acordos legais interpostos, em outras palavras, devem exigir que as instituições financeiras examinem empresas de fachada, fundos fiduciários ou acordos similares, incluindo entidades tributáveis para cobrir situações em que um contribuinte procura ocultar o principal, mas está disposto a pagar impostos sobre a renda); (iii) instituições financeiras obrigadas a relatar (os relatórios devem ser exigidos não apenas pelos bancos, mas por outras instituições financeiras, como corretores, certos veículos de investimento coletivo e certas companhias de seguros)²²³.

Os procedimentos de *due diligence* também precisam ser implementados e seguidos pelas instituições financeiras, a fim de identificar contas reportáveis e obter o titular da conta, identificando as informações que devem ser relatadas para a conta. Os procedimentos de *due diligence* são críticos, pois ajudam a garantir a qualidade das informações relatadas e trocadas²²⁴.

Ainda, importante ressaltar que padrão da OCDE implica um esquema a ser usado para a troca de informações em relação aos aspectos de salvaguardas e confidencialidade dos dados e transmissão e criptografia²²⁵.

As instituições financeiras cobertas não são apenas bancos, mas também instituições de custódia, instituições depositárias, entidades de investimento e seguradoras especificadas, a menos que apresentem baixo risco de evasão fiscal. As informações a serem relatadas incluem juros, dividendos, saldo ou valor da conta, receita de certos produtos de seguros, receitas de venda de ativos financeiros e outras receitas geradas com relação a ativos mantidos na conta ou pagamentos efetuados em relação à conta. As contas reportáveis são contas as mantidas tanto

²²³ OCDE. Idem. Comentário ou Nº 9 da introdução.

²²⁴ OCDE. Idem. Nº 10 da introdução.

²²⁵ OCDE. Idem. Nº 14 da introdução.

por indivíduos como também por entidades, com a exigência de examiná-las para informar sobre as pessoas controladoras²²⁶.

Os procedimentos de *due diligence* a serem executados pelas instituições financeiras declarantes estão descritos nas Seções II a VII do CRS. Eles fazem a distinção entre as contas individuais e as contas de entidades. Ademais, também distinguem as contas pré-existentes das novas, pois se reconhece que é mais oneroso para as instituições financeiras obterem informações dos titulares das contas já existentes do que solicitá-las quando da forem abrir uma nova conta²²⁷.

Para cada seção do CAA e do CRS, há um comentário detalhado destinado a ilustrar ou interpretar as suas disposições. Os Comentários estão contidos na Parte III do Relatório. Dado que a implementação tem por base a legislação nacional, é importante garantir a consistência de sua aplicação em todas as jurisdições, para evitar a criação de custos de complexidade desnecessários para instituições financeiras, em particular aquelas com operações em mais de uma jurisdição. Para certas situações limitadas, alternativas são fornecidas nos Comentários²²⁸.

No CRS, a Seção I estabelece os “requisitos gerais de relatório”, que estabelece quais informações as instituições devem relatar em relação a cada conta que será reportada, observando às exceções dos §§ C a F²²⁹.

A Seção II estabelece os requisitos gerais de *due diligence*. Em geral, uma conta é tratada como relatável a partir da data em que é identificada como tal, de acordo com os procedimentos de *due diligence* das seções II a VII e, a menos que seja fornecido de outra forma, as informações devem ser relatadas anualmente no ano civil a que as informações se relacionam²³⁰. O saldo ou o valor de uma conta é determinado a partir do último dia de um ano civil (Seção II B)²³¹.

A seção III estabelece os procedimentos de *due diligence* para as contas individuais pré-existentes; a Seção IV estabelece os procedimentos de *due diligence*

²²⁶ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020.. Nº 20 da introdução.

²²⁷ OCDE. Idem.. Nº 21 da introdução.

²²⁸ OCDE. Idem. Nº 23 da introdução.

²²⁹ OCDE. Idem.. Seção I, (A). CRS.

²³⁰ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Seção II, (A) CRS.

²³¹ OCDE. Idem. Seção II, (B).

para as contas individuais novas. Já a Seção V expõe os procedimentos para as contas existentes de entidades e Seção VI os procedimentos para as contas novas de entidades. Ainda, a seção VII estabelece regras especiais para *due diligence* e a seção VIII traz as definições dos termos expostos no CRS.²³²

Em 2018, a OCDE publicou regras modelo de divulgação obrigatória sobre os chamados acordos para evitar o CRS e para as estruturas *offshore* opacas²³³, incluindo os usuários e os promotores desses esquemas. Este modelo é consistente com a ação 12 do BEPS sobre regras de divulgação obrigatórias de PFA. Essas regras não alteram a substância do CRS, mas buscam reforçar a integridade do CRS, impedindo que consultores e outros intermediários promovam determinados esquemas. Essas regras não representam um padrão mínimo, mas são baseadas nas melhores práticas internacionais²³⁴.

Um "Acordo de Prevenção de CRS" é qualquer Acordo em que é razoável concluir que ele foi projetado para burlar ou ser comercializado como, ou tem o efeito de burlar a Legislação de CRS ou explorar sua ausência²³⁵ (Regra 1.1.) Esse teste é complementado por indicadores específicos que identificam os feitos desses acordos de evasão com base na experiência de algumas administrações fiscais (por exemplo, usando uma conta que não é uma conta financeira, mas possui características substancialmente semelhantes a ela).²³⁶

Note-se que o desenho dessas regras de modelo chama a atenção extensivamente sobre as recomendações de melhores práticas do Relatório de Ação 12 do BEPS²³⁷, sendo especificamente direcionado aos tipos de arranjos e estruturas envolvidas nos planejamentos fiscais agressivos²³⁸.

²³² OCDE. Idem. CRS.

²³³ OECD. **Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures**. 2018. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>>. Acesso em: 15/02/2020.

²³⁴ OECD. Idem.

²³⁵ OECD. Idem.

²³⁶ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. ISBN 978 1 78643 473 9 (eBook). Position 12. 46.

²³⁷ OECD. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page26> Acesso em: 16/02/2020

Ação 12: Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo.

²³⁸ OECD. **Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures**. 2018,. <www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>

Passando para a análise mais aprofundada do CAA (Modelo de contrato de autoridade competente) previsto no Padrão para Troca Automática de Informações, tem-se que ele é o elo entre o acordo internacional (normalmente o CMAAT ou um tratado de dupla tributação), que permite a troca automática entre Estados Contratantes, e o CRS. O CAA consiste em um preâmbulo e sete seções e prevê as modalidades do intercâmbio para garantir a fluxos adequados de informações. O preâmbulo contém representações sobre regras domésticas de relatório e diligência que sustentam o intercâmbio de informações de acordo com o CAA. Ele também contém disposições sobre confidencialidade, salvaguardas e a existência da infraestrutura necessária para uma relação de troca eficaz²³⁹.

O CAA da OCDE é elaborado como um acordo recíproco bilateral. A OCDE reconhece, no entanto, que uma CAA também pode ser implementada como um acordo multilateral, com a finalidade de reduzir os custos associados à assinatura de múltiplos CAA. Inclusive, no Anexo 1 está incluída uma versão do CAA multilateral. Entretanto, é preciso esclarecer que mesmo que o acordo seja multilateral, o intercâmbio de informações em si ainda será feito em uma base bilateral²⁴⁰.

A Seção 1 fornece as definições relevantes aplicáveis ao CAA. Qualquer termo não definido de outra forma na CAA ou no CRS terá o significado que tiver sob a lei da jurisdição no momento da aplicação do Contrato, devendo o significado ser consistente com o conjunto de significados do CRS. Ainda, qualquer significado sob as leis tributárias aplicáveis dessa jurisdição prevalecerá sobre o significado atribuído sob outras leis da jurisdição²⁴¹.

As informações a serem trocadas estão previstas no CAA na Seção 2. Em conformidade com o disposto na Convenção/ Instrumento utilizado e sujeito às regras de relatório e *due diligence* consistentes com o CRS, cada autoridade

[disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf](https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en)> Acesso em 16/02/2020.

²³⁹ OCDE. OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Comentário nº1 Introdução CAA.

²⁴⁰ OCDE. Idem. Comentário nº 3 à Introdução do CAA.

²⁴¹ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Seção 1 § 2 do Modelo CAA.

competente deve trocar anualmente com a outra autoridade competente, de forma automática, as informações obtidas especificadas no par. 2.²⁴².

A Seção 2, § 2º traz as especificações das informações com relação a cada conta que será reportada, como por exemplo, nome, endereço, NIF e data e local de nascimento (no caso de um indivíduo) dos titulares da conta, dentre outras informações.²⁴³

A Seção 3 prevê a questão temporal e a forma como as informações serão trocadas. As leis tributárias das jurisdições que trocam as informações serão relevantes para determinar o valor e o caráter dos pagamentos feitos em relação a uma conta reportável (Seção 3.1.). Ainda, as informações trocadas identificarão a moeda em que cada conta relevante é denominada (Seção 3.2.). Ademais, há a previsão de que as informações devem ser trocadas dentro de nove meses após o final do ano civil a que se referem (Seção 3.3.), dentre outras especificações formais e temporais²⁴⁴.

Destaca-se que a troca utilizará um esquema padrão de relatório comum em linguagem de marcação extensível e as autoridades competentes concordarão em um ou mais métodos de transmissão de dados, incluindo padrões de criptografia (Seção 3.5 e 6)²⁴⁵.

As autoridades competentes colaborarão no cumprimento e execução (*compliance and enforcement*), de acordo com a Seção 4. Em particular, uma notificação será feita quando uma autoridade competente tiver motivos para acreditar que um erro pode ter levado a informações incorretas ou incompletas aos relatórios ou se a instituição financeira relatora não cumprir com os requisitos de procedimentos de *due diligence* consistentes com o CRS para os relatórios. A autoridade competente notificada 'tomará todas as medidas apropriadas disponíveis de acordo com sua legislação nacional para corrigir erros ou a não conformidade'. De acordo com a Seção IX do CRS, cada jurisdição deve ter regras e procedimentos

²⁴² OCDE. Idem. Seção 1 § 1 do Modelo CAA.

²⁴³ OCDE. Idem. Seção 2, § 2 do Modelo CAA.

²⁴⁴ OCDE. Idem. Seções 3.1 a 3.3.

²⁴⁵ OCDE. OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Seções 3.5 e 3.6.

administrativos previstos para garantir a efetiva implementação e cumprimento dos procedimentos de relatório e auditoria²⁴⁶.

A Seção 4 não contempla um contato direto entre as autoridades competentes de uma jurisdição com a instituição financeira relatora da outra jurisdição. No entanto, como alternativa, duas autoridades competentes podem permitir esse contato. Se eles concordarem, o Comentário fornecerá um idioma alternativo opcional que substituirá a Seção 4 e permitirá que a autoridade competente faça uma consulta direta a uma instituição financeira relatora na outra jurisdição²⁴⁷.

A confidencialidade das informações dos contribuintes sempre foi uma pedra angular fundamental dos sistemas tributários. O contribuinte e a administração tributária têm o direito legal de esperar que a troca de informações permaneça confidencial. Para ter confiança em seus sistemas tributários e cumprir suas obrigações legais, os contribuintes precisam saber que as informações financeiras, muitas vezes sensíveis, não são divulgadas de forma inadequada, intencionalmente ou por acidente. Cidadãos e governos somente confiarão no intercâmbio internacional se as informações trocadas forem usadas e divulgadas apenas de acordo com o instrumento de base no qual foram trocadas²⁴⁸.

Com base nessa premissa, o CAA prevê regras de confidencialidade e salvaguardas de dados na troca de informações em sua Seção 5²⁴⁹. Os aspectos envolvendo confidencialidade e sigilo das informações serão estudados de forma mais aprofundada no tópico 3.5, pois relacionam-se com a proteção dos contribuintes.

Em caso de dificuldades na implementação ou interpretação, uma autoridade competente pode solicitar consultas para desenvolver medidas apropriadas para garantir que o contrato seja cumprido²⁵⁰. Ainda, o acordo pode ser alterado por acordo escrito das autoridades competentes²⁵¹.

²⁴⁶ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Seção 4 do Modelo CAA.

²⁴⁷ OCDE. Idem. Comentário 3 à Seção 4 do Modelo CAA.

²⁴⁸ OCDE. Idem. Comentário 1 à Seção 5 CAA.

²⁴⁹ OCDE. Idem. . Seção 5 do CAA

²⁵⁰ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Seção 6, § 1 do CAA

²⁵¹ OCDE. Idem. Seção 6, §.2 do CAA.

Por fim, qualquer autoridade competente pode rescindir este contrato mediante notificação por escrito à outra autoridade competente (Seção 7.3)²⁵². Essa rescisão entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao término de um período de 12 meses após a data do aviso de rescisão²⁵³. A rescisão do instrumento internacional subjacente sob o qual a CAA é concluída levaria à rescisão automática da CAA²⁵⁴.

Em caso de rescisão, todas as informações recebidas anteriormente sob este Contrato permanecerá confidencial e sujeito aos termos do Instrumento em que foi feito²⁵⁵.

Após o estudo dos instrumentos sobre troca de informações da OCDE e suas principais disposições, de forma geral, passar-se-á a analisar as medidas específicas relativas à proteção dos contribuintes.

3.3. EM QUE MEDIDA HÁ SALVAGUARDAS DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES COM ESTES INSTRUMENTOS?

O desenvolvimento da assistência internacional em questões tributárias e o movimento em direção à transparência global levantam novos desafios para a proteção das pessoas envolvidas nesse processo, e exigem, em especial, a proteção adequada dos contribuintes.

Foi visto que, geralmente, os princípios que regem o intercâmbio de informações nos vários instrumentos internacionais tendem a proteger o interesse dos Estados Contratantes. Contudo, os interesses e direitos dos contribuintes devem também serem levados em consideração, para que se tenha uma relação mais equilibrada, que incentive a cooperação dos mesmos.

Em geral, os diversos direitos, dependendo do Estado de Direito aplicável, podem conceder a cada contribuinte um processo justo no procedimento de troca de informações, basicamente com proteção de privacidade na transferência de dados, direitos processuais baseados no Estado de Direito e suas características. Contudo, a extensão que esses direitos se aplicam no contexto da troca internacional de informações é controversa e altamente dependente do tipo de instrumento legal

²⁵² OCDE. Idem.. Seção 7, § 3º do CAA.

²⁵³ OCDE. Idem. Comentário 7 à Seção 7, § 3º do CAA.

²⁵⁴ OCDE. Idem. Comentário 8 à Seção 7, § 3º do CAA.

²⁵⁵ OCDE. Idem.. Seção 7 § 3º do CAA.

aplicável para a troca de informações e da legislação doméstica do Estado envolvido.

Para tentar perceber como se dá a proteção dos contribuintes ao nível da OCDE nesses procedimentos, serão analisadas em que medida os instrumentos específicos sobre troca de informação em matéria fiscal elaborados por esta organização, anteriormente estudados numa visão geral no presente trabalho, dispõem sobre o tema.

Nesse contexto, segundo OBERSON (2018), pode ser estabelecida uma distinção entre o que se pode chamar de direitos substantivos (proteção da privacidade, proteção de dados, sigilo), e direitos processuais, como o devido processo legal, o direito de ser ouvido, o direito de participar das investigações e o direito de apelar. Os direitos substantivos, baseados nos direitos humanos ou no direito constitucional, tendem a proteger elementos essenciais do contribuinte como ser humano, os direitos processuais têm a função de garantir o bom funcionamento do processo de avaliação tributária e de troca de informações de acordo com garantias fundamentais (devido processo e julgamento justo).²⁵⁶

Primeiramente, serão destacadas as previsões sobre os direitos substantivos (proteção da privacidade, confidencialidade, proteção de dados, sigilo) nos instrumentos da OCDE.

No art. 26, §2º da CDT há previsão sobre confidencialidade das informações trocadas, sendo que a assistência recíproca entre administrações fiscais é viável somente se cada administração tiver certeza de que a outra administração tratará com a devida confidencialidade as informações recebidas no decorrer da cooperação. As regras de confidencialidade aplicam-se a todos os tipos de informações trocadas. Está disposto que ambas as administrações tratarão com a confidencialidade apropriada à informação recebida ao longo do curso da cooperação. Em relação à manutenção do sigilo no Estado Contratante receptor, tem-se que é uma questão a ser tratada pelas legislações domésticas e as sanções pela violação de tal sigilo nesse Estado serão regidas pelas leis administrativas e penais desse Estado.²⁵⁷

²⁵⁶ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS.** Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. ISBN 978 1 78643 473 9 (eBook). Position 15.94.

²⁵⁷ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital.** 2017. Paris. Disponível em: < https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en > Acesso em: 16/01/2020. Comentário 11 ao art. 26, §2º.

Em um relatório recente chamado “*Keeping it Safe –the OECD Guide to the Protection of Confidentiality of Information Exchange for Tax Purposes*”, a OCDE sugeriu alguns princípios básicos que os Estados devem aplicar sobre a regra de segredo da informação, para garantir um limiar mínimo em comum de proteção. A ausência desse limiar mínimo poderia dificultar uma troca eficaz de informações²⁵⁸.

As informações obtidas podem ser divulgadas apenas às pessoas e autoridades envolvidas na avaliação ou cobrança, execução ou ação penal em relação à determinação de recursos em relação aos impostos com relação aos quais as informações possam ser trocadas de acordo com a primeira frase do 1, ou a supervisão do acima exposto. Isso significa que as informações também podem ser comunicadas ao contribuinte, seu procurador ou às testemunhas²⁵⁹.

As informações recebidas por um Estado Contratante podem ser utilizadas por essas pessoas ou autoridades apenas para os fins mencionados no § 2º²⁶⁰. As informações recebidas não podem ser divulgadas a um país terceiro, a menos que exista uma disposição expressa no tratado bilateral entre os Estados Contratantes que permita tal divulgação²⁶¹.

Destaca-se que o Estado que recebe as informações deve manter o mesmo nível de sigilo existente no Estado solicitado ou superior, além de observar e atender as suas regras domésticas²⁶².

Salienta-se que as trocas de informações devem ser precisas e que o Estado solicitado não pode se recusar a responder uma solicitação apenas porque não tem interesse doméstico nas mesmas²⁶³. No entanto, se o Estado solicitado tiver conhecimento ou motivos para acreditar que o Estado solicitante viola as regras de

²⁵⁸OCDE. **Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged For Tax Purposes**. 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>>. Acesso em 15.01.20.

²⁵⁹COCKFIELD, Arthur. Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights. **University of British Columbia Law Review**, v. 42, pp. 420-471, 2010. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1705551>. Acesso em: 02.05.2020.

²⁶⁰OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en> Acesso em: 16/01/2020. Comentário 12 ao art. 26.

²⁶¹OCDE. Idem. Comentário 12.2 ao art. 26.

²⁶²CARBONE, Sergio. **Secreto Fiscal e Intercambio de Información Tributária: ¿Nuevo Concepto de Intimidación a los Fines Fiscales?** Disponível em: <https://www.academia.edu/27255346/SECRETO_FISCAL_E_INTERCAMBIO_DE_INFORMACION_T_RIBUTARIA_NUEVO_CONCEPTO_DE_INTIMIDAD_A_LOS_FINES_FISCALES>. Acesso em 02.05.2020.

²⁶³OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Acesso em: 16/01/2020. Comentário 19.6 ao art. 26, §4º.

sigilo, ou transfere as informações para pessoas, ou as autoridades não são legítimas, pode recusar-se a fornecer as informações²⁶⁴.

Existem limites às trocas de informações fiscais, como os Princípios Subsidiariedade e da Reciprocidade. Ainda, há como limitação a previsão de sigredo profissional e comercial, bem como informações que podem interferir na ordem pública.²⁶⁵

Importante destacar, como já referido, que com a entrada em vigor do §5º do art. 26 CDT, o sigilo bancário não pode mais ser motivo de recusa de troca de informações para fins fiscais²⁶⁶.

No CMAAT a regra sobre do sigilo e confidencialidade das informações, nos termos do art. 22, sendo que quaisquer informações obtidas pela parte contratante devem ser tratadas como sigilosas, da mesma maneira que as informações obtidas internamente, ou nas mesmas condições do Estado requerente, se essas condições forem mais restritivas, ou seja, o padrão mais alto de sigilo prevalecerá. Além disso, a parte que recebe as informações deve tratá-las com salvaguardas necessárias para garantir a proteção e a privacidade dos dados sob as leis domésticas da parte fornecedora²⁶⁷.

Ainda, as informações recebidas de um Estado Contratante podem ser divulgadas apenas a pessoas ou autoridades envolvidas na liquidação ou cobrança de impostos dessa parte, dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos relativos aos impostos, ou do seu controle, sendo que somente podem utilizar as informações para este fim²⁶⁸.

Há limites para troca de informações no CMAAT. O art. 19 dispõe sobre o princípio de subsidiariedade; ademais, no art. 21 há uma lista de limites para o

²⁶⁴ OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. ISBN 978 1 78643 473 9 (eBook).

²⁶⁵ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: < https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en > Acesso em: 16/01/2020. Comentários 14 a 19.4. ao art. 26, §3º.

²⁶⁶ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: < https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en > Acesso em: 16/01/2020. art. 26, §5º.

²⁶⁷ OCDE. **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**., 2011. Comentário 216 do art. 22, § 1º.. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf> > Acesso em: 16/01/2020.

²⁶⁸ OCDE. **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**., 2011. Comentário 216 do art. 22, § 1º.. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf> > Acesso em: 16/01/2020. Comentário 217 do art. 22, §2º.

processo de assistência mútua, que pretende obter um 'equilíbrio adequado' entre a necessidade de garantir uma assistência administrativa mútua eficaz em questões fiscais e as salvaguardas para os contribuintes e o Estado requerido. Salienta-se que as leis e as práticas administrativas nacionais não são de forma alguma reduzidas pela Convenção²⁶⁹. Contudo, essas leis domésticas não devem ser aplicadas de maneira que comprometa o objeto e a finalidade da Convenção²⁷⁰.

O TIEA dispõe, em seu art. 8º, que as informações recebidas por uma parte contratante devem ser tratadas como confidenciais e podem ser divulgadas apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais ou órgãos administrativos) na jurisdição da parte contratante relacionada com a avaliação ou coleta, execução ou processo judicial em relação aos impostos cobertos pelo acordo. As pessoas envolvidas devem usar as informações apenas para os fins estabelecido, não podendo as informações serem divulgadas para qualquer outra entidade ou autoridade ou jurisdição sem consentimento expresso da autoridade competente do Estado requerido²⁷¹.

Embora esta cláusula se assemelhe ao sigilo do art. 26 CDT da OCDE, ela contém algumas diferenças. Primeiro, as informações trocadas só podem ser usadas para impostos cobertos pelo acordo²⁷². Segundo, o conceito de confidencialidade é autônomo e não se refere à lei do Estado solicitante. Terceiro, no TIEA as informações não podem ser divulgadas a qualquer autoridade, mas apenas àquelas que tenham o consentimento expresso (por escrito) da autoridade competente da parte solicitada (final do art. 8º TIEA)²⁷³.

Os limites da troca de informações são fornecidos no art. 7º do TIEA, contendo as situações em que uma parte solicitada não é obrigada a fornecer informações em resposta a uma solicitação. O §1º esclarece que uma parte solicitada não é obrigada a obter e fornecer informações que a parte requerente não seria capaz de obter em circunstâncias semelhantes sob suas próprias leis para fins de administração ou aplicação de suas próprias leis tributárias²⁷⁴. Este parágrafo

²⁶⁹OCDE. Idem. art.21, §1º.

²⁷⁰OCDE. Idem. art.21, §4º.

²⁷¹OECD. **Agreement on Exchange of Information in Tax Matters**, 2002. Art. 8º..Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264034853-en>> Acesso em: 16/01/2020.

²⁷²OECD. *Idem*. Art. 1º.

²⁷³OECD..Idem.. Comentários 94 e 97 ao art. 8º .

²⁷⁴OECD. **Agreement on Exchange of Information in Tax Matters**. 2002. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/agreement-on-exchange-of-information-in-tax-matters_9789264034853-en#page1>. Comentário 72 ao Art. 7º § 1º.

também estabelece que a parte solicitada pode recusar uma solicitação de informações nos casos em que a solicitação não for feita em conformidade com o Tratado²⁷⁵.

Além disso, o TIEA prevê a proteção de informações sobre segredo comercial, bem como as informações privilegiadas por detidas por advogados, que, no entanto, são definidas de maneira restritiva (art. 7 par. 2 e par. 3 TIEA). Ainda, prevê que o Estado requerido não é obrigado a dispor informações que possam afetar questões de ordem pública do país (art. 7 par. 4)²⁷⁶. Há a permissão, mas não exigência, de notificação ao contribuinte²⁷⁷.

Ademais, caso seja solicitado pelo Estado requerente, o Estado requerido deve fornecer informações, 'na medida do permitido pela legislação nacional, sob a forma de depoimentos de testemunhas e cópias autenticadas de registros originais' (art. 5, par.3)²⁷⁸. Esta é uma das poucas referências ao direito interno do Estado requerido. Caso contrário, as regras de proteção serão encontradas na legislação interna da parte solicitante.

De fato, de acordo com o art. 7 par. 1 o Estado requerente (requerente) não pode solicitar informações que não seriam capazes de obter em circunstâncias semelhantes sob sua própria lei, como já exposto²⁷⁹.

Na Troca Automática de Informações, o Modelo CRS deve ser implementado sob um CAA, e este será baseado em instrumentos legais existentes, como CMAAT, CDT. Conclui-se que as regras de confidencialidade e salvaguarda de dados, de acordo com a CAA, estarão nos instrumentos legais existentes que permitam esse intercâmbio internacional. Essa regra está na Seção 5.1 da CAA²⁸⁰. Além disso, as autoridades competentes podem incluir regras de direito interno, na medida do necessário, para garantir o nível necessário de proteção dos dados pessoais²⁸¹.

Todas as informações trocadas estão sujeitas às regras de confidencialidade fornecidas sob o instrumento internacional sob o qual são

²⁷⁵OECD.Idem. Comentário 75 ao Art. 7º § 1º.

²⁷⁶OECD.Idem. 7º, §§ 2º, 3º e 4º.

²⁷⁷OECD.Idem.. Comentário 5 ao art. 1º.

²⁷⁸OECD.Idem. Art. 5º § 3º.

²⁷⁹OECD. Idem. Art. 7º, § 1º.

²⁸⁰OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Seção 5, §1º CAA.

²⁸¹OCDE.Idem. Comentário 1 à Seção 5 CAA.

previstas, incluindo as disposições que limitam o uso das informações. A autoridade competente fornecedora pode, na medida do necessário para garantir o nível imprescindível de proteção de dados pessoais, especificar na CAA as salvaguardas específicas que devem ser respeitadas, conforme exigido por sua legislação nacional²⁸².

Daqui resulta que a autoridade que recebe as informações deve garantir a implementação prática e observância de qualquer salvaguarda especificada. No entanto, as especificações relativas às salvaguardas podem não ser necessárias, se a autoridade competente fornecedora estiver convencida de que a autoridade competente receptora irá garantir o nível adequado de proteção de dados.²⁸³

As jurisdições podem exigir que suas autoridades competentes especifiquem as limitações. Por exemplo, essas jurisdições podem dispor que as informações não podem ser usadas ou divulgadas em procedimentos que possam resultar na imposição e execução da pena de morte ou tortura ou outras violações graves dos direitos humanos (como por exemplo, quando investigações fiscais são motivadas por perseguição política, racial ou religiosa), pois isso violaria a política pública da jurisdição fornecedora²⁸⁴

Qualquer violação da confidencialidade ou falha das salvaguardas e quaisquer sanções e ações corretivas impostas deverão ser notificadas (Seção 5.2). O aviso deve respeitar as regras de confidencialidade e também estar em conformidade com a legislação nacional da jurisdição em que ocorreu a violação ou falha. Deve-se observar que o não cumprimento das regras de confidencialidade e proteção de dados seria considerado um não cumprimento significativo e justificaria uma suspensão imediata do CAA (consulte a Seção 7)²⁸⁵.

É interessante notar a troca de informações pode ser suspensa por autoridade competente,, por escrito, em caso de "não conformidade significativa", tendo efeito imediato. A não conformidade inclui, entre outras coisas, a não conformidade com regras de confidencialidade e proteção de dados e acordos internacionais, falha em fornecer informações oportunas ou adequadas ou na

²⁸² OCDE. Idem. Seção 5, § 1 CAA.

²⁸³ OCDE. Idem. Comentário 4 à Seção 5, § 1º do CAA.

²⁸⁴ OCDE. Idem. Comentário 5 à Seção , § 1º do CAA.

²⁸⁵ OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, 2ª Ed. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 22/01/2020. Comentário 6 à Seção 5, § 2º do CAA.

definição do status de entidades ou contas como instituições financeiras que não relatam e contas excluídas de uma maneira que frustra os propósitos do CRS ²⁸⁶.

Sempre que possível, é recomendável que as autoridades tentem resolver os problemas relativos à falta de conformidade (*non-compliance*) antes de proceder à suspensão da operação do Acordo²⁸⁷.

Quanto aos direitos processuais/procedimentais (devido processo legal, o direito de ser ouvido, o direito de participar das investigações e o direito de apelar), o art. 26 do CDT não dispõe com especificidade sobre tais direitos, cabendo aos Estados implementarem as suas previsões internas.

Salienta-se que as leis de alguns países incluem procedimentos para notificar a pessoa que forneceu as informações e/ou o contribuinte sujeito ao inquérito antes do fornecimento de informações. Tais procedimentos de notificação podem ser um aspecto importante dos direitos previstos no direito interno. Eles podem ajudar a evitar erros (por exemplo, em casos de identidade equivocada) e facilitar o intercâmbio (permitindo que os contribuintes notificados cooperem voluntariamente com as AFs do Estado solicitante). Os procedimentos de notificação não devem, no entanto, ser aplicados de maneira que, nas circunstâncias particulares da solicitação, frustrem os esforços do Estado solicitante²⁸⁸. Alguns CDTs, sob um protocolo específico, dispõem sobre regras procedimentais, tais como o direito à notificação e a possibilidade de apelação.

O CMAAT não prevê regras processuais específicas que protejam os contribuintes, prevê apenas regras que podem ser utilizadas pelos Estados e também que os direitos processuais dos contribuintes serão resolvidos no Direito Nacional dos Estados envolvidos na troca.

O art. 22, § 2º, por exemplo, estabelece que as informações só poderão ser divulgadas às pessoas e às autoridades envolvidas nos procedimentos relacionados ao imposto e ao seu controle. Tem-se, portanto, que as informações

²⁸⁶ OCDE. Idem.. Seção 7, § 2 do CAA.

²⁸⁷ OCDE. Idem. Comentário 2 à Seção 7, § 2º do CAA.

²⁸⁸ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Paris. Disponível em: < https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.> Acesso em: 16/01/2020. Comentário 14.1 ao art. 26.p. 499.

adquiridas podem ser comunicadas aos contribuintes e seus representantes, porém não há obrigatoriedade, ficará a critério dos Estados²⁸⁹.

Ainda, o art. 23 dispõe sobre procedimento, indicando em qual Estado o contribuinte deve interpor uma ação de impugnação contra uma medida tomada pela autoridade do Estado requerente ou do Estado requerido. Porém, mais uma vez, nota-se que remete à aplicação do direito interno dos Estados²⁹⁰.

O TIEA não prevê regras processuais específicas. No entanto, os direitos e salvaguardas garantidos pela lei do Estado requerido permanecem aplicáveis, mas apenas na medida em que não impeçam ou excluam indevidamente a troca eficaz de informações²⁹¹.

Nos documentos sobre Troca Automática de Informações igualmente não há especificações sobre questões processuais, apenas remetendo ao direito interno e aos documentos em que se baseiam.

Destaca-se que o direito ao devido processo legal, como visto anteriormente no presente trabalho, se identifica como o direito ao processo com contraditório, ampla defesa, decisão fundamentada e recursos legais, com procedimentos e término em prazos razoáveis e com a necessária segurança jurídica, não podendo ser negado a quem provar insuficiência de recursos. A importância do princípio do devido processo legal é tamanha, que, além de estar presente na esmagadora maioria das constituições dos países soberanos, figura ainda na DUDH, sendo que essas disposições a base para garantia e proteção dos contribuintes nos processos de troca de informações.

O direito interno, tanto no nível constitucional quanto no legislativo, também prevê direitos a vários procedimentos. Cada Estado moderno é um Estado de Direito, que garante a igualdade de tratamento, o devido processo legal e várias regras de proteção, como o direito de boa fé, o direito de ser ouvido, o direito de recorrer a um tribunal independente e o direito a um julgamento justo²⁹².

²⁸⁹ OCDE. **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**. 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 25/04/2020. Comentário 221 ao art. 22, § 2º.

²⁹⁰ OCDE. Idem. Comentário 228 ao art. 23.

²⁹¹ OECD. **Agreement on Exchange of Information in Tax Matters**., 2002. Art. 1º.

²⁹² OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, 2ª Ed. Published by Edward Elgar Publishing Limited. ISBN 978 1 78643 473 9 (eBook). Position. 15.07.

3.4.POSICIONAMENTO CRÍTICO

Atualmente os Estados e Organizações Internacionais tem se preocupado demasiadamente no combate à erosão das bases tributárias sem, no entanto, dar a devida atenção aos direitos e garantias dos contribuintes. Prova disso seria que nenhum dos modelos de instrumentos internacionais de troca de informações em matéria fiscal preveem a obrigatoriedade do Estado fornecedor de proceder à notificação ao contribuinte acerca da transmissão ou da existência de pedido, por parte de outro Estado requerente, de informações que a ele se refiram, o que o possibilitaria exercer seu direito de impugnação. Estes instrumentos limitam-se, quando tratam do assunto, a remeter à disposição da legislação interna dos Estados Contratantes. Ademais, todas as questões envolvendo procedimentos são remetidas ao direito interno dos Estados nos Instrumentos sobre intercâmbio de informações²⁹³.

Outro ponto a ser destacado é em relação à confidencialidade e a proteção dos dados e à confiança dos contribuintes em relação aos Estados.

Estados com altos níveis de corrupção podem levar a uma contrapartida nos serviços ruim aos cidadãos, sem cumprir com o oferecimento adequado de serviços públicos. Isso leva ao decaimento da confiança nos governos e, por sua vez, gera níveis de sonegação de impostos maiores, entrando num ciclo “vicioso”, pois com isso se arrecada menos, levando a níveis mais baixos de serviço, mais desigualdade e menos confiança²⁹⁴.

Quando os cidadãos têm confiança nas ações do governo, ou seja, há a percepção de que o sistema tributário é administrado de acordo com os mais altos valores, como honestidade e integridade, eles tendem a perceber as obrigações fiscais mais favoravelmente, o que leva a um maior cumprimento das mesmas. Um

²⁹³ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. **Os direitos e garantias dos contribuintes face à troca de informações fiscais entre Estados**. 2017. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/os-direitos-e-garantias-dos-contribuintes-face-a-troca-de-informacoes-fiscais-entre-estados-por-lucas-calafiori-catharino-de-assis-1508325198>>. Acesso em 01/05/2020.

²⁹⁴USLANER, Eric M. **Corruption, the inequality trap, and trust in Government**. Paper prepared for presentatio at the Joint Sessions Workshops, European Consortium of Political Research, Munster, Germany, March, 2010. Workshop on “The interrelationship between institutional performance and political support in Europe: Discussing Causes and Consequenses”. P. 26 – Disponível em: <<https://ecpr.eu/Filestore/PaperProposal/df94ea6c-fb65-4a89-b5bb-74fb20a95ccc.pdf>>. Acesso em: 15/05/2020.

governo que faz bom uso da receita dos tributos (entre outros fatores) está associado a níveis mais altos de confiança e moral tributária.

Ainda há a necessidade da percepção da população dos tributos como meio para a construção do bem-comum e também há a importância do conhecimento da população sobre o motivo do sistema tributário estar desenhado de determinada forma, devendo ser clara a maneira como se dá a distribuição da tributação na sociedade, bem como o modo que se conduz a distribuição das riquezas, de maneira que a coletividade enxergue a conexão e a coerência entre o pagamento dos tributos e o melhoramento da sociedade.

Note-se que, para ter confiança em seus sistemas tributários e cumprir suas obrigações legais, os contribuintes precisam saber que as suas informações financeiras, muitas vezes sensíveis, não serão divulgadas inadequadamente, intencionalmente ou por acidente. Os cidadãos e os governos confiarão apenas na troca internacional se as informações trocadas forem usadas e divulgadas apenas de acordo com o instrumento com base no qual foram trocadas.

Portanto, neste contexto, deve-se reforçar a conformidade com os padrões de privacidade para que a proteção de dados seja efetiva e real, para a aumentar a confiança dos cidadãos, como instituições, como pessoas coletivas nos Estados.

Outro ponto importante é que para que as disposições dos tratados sejam colocadas em prática, isso enseja uma grande intervenção estatal, a qual mitiga a liberdade individual inerente ao ser humano. Deve-se ter o cuidado para que tal intervenção não acarrete demasiada burocratização e desvios de finalidade, servindo de limitação às possibilidades do indivíduo de melhorar sua vida economicamente²⁹⁵.

Assiste-se, na atualidade, a uma mudança na relação entre a administração fiscal e o contribuinte. Modifica-se a relação de subordinação, passando a ser uma relação de colaboração. Percebe-se a presente necessidade de reformulação das normas sociais, para que passem a induzir comportamentos dos contribuintes de modo a estimular o cumprimento das suas obrigações fiscais.

²⁹⁵ ROMANÍ, Marina Serrat. **Los derechos y garantías de los contribuyentes em La era digital: transparencia e intercambio de la información tributaria**. Universitat de Barcelona. Programa de Doctorado em Derecho y Ciencia política Línara de Investigación: Derecho Financero y Tributario. Barcelona, 2017. Disponível em: http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/121129/1/MSR_TESIS.pdf. Acesso em: 15.05.2020.

Quanto aos documentos específicos sobre o tema da troca de informações, pode-se observar que existem disposições que tratam sobre a proteção aos contribuintes, embora ainda o maior enfoque dos documentos estudados seja no interesse dos Estados. No entanto, pensa-se que mais poderia ser feito/previsto, principalmente no que tange às regras procedimentais, como o direito a ser notificado sobre as trocas de informações.

Acredita-se que com a maior participação do contribuinte no processo de troca de informações, com direito à notificação e ao contraditório, a troca de informações seria mais efetiva e certa e ainda iria gerar maior confiabilidade nos processos de troca entre os Estados.

A adoção de padrões mínimos de proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes, além de contribuir com a justiça nos processos entabulados, também incentivaria decisivamente no *compliance* voluntário do contribuinte. A adoção de um processo mais dialógico confere oportunidade ao contribuinte para, voluntariamente, regularizar situações de eventual desconformidade²⁹⁶.

Entende-se que uma troca de informações para ser eficaz deve conter regras e políticas que promovem baixos custos de conformidade para contribuintes e facilidade de administração e execução autoridades fiscais, e regras e políticas que respeitem direitos dos contribuintes²⁹⁷.

²⁹⁶ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; MOSTAÇO, Gabriel Marques.. TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS E PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário** - RDIET, Brasília, v. V. 12, no2, 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/8512/5631>>.

²⁹⁷ COCKFIELD, Arthur. Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights. **University of British Columbia Law Review**, v. 42, pp. 420-471, 2010. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1705551>. Acesso em: 02.05.2020.

CONCLUSÃO

Devido à globalização, com maior possibilidade de mobilidade e de alocação de receitas em diversos países, houve o aumento da erosão das bases tributáveis, notando-se que houve igualmente o aumento do PFA e da concorrência fiscal prejudicial.

Como decorrência, a cooperação entre os Estados teve que ser alargada, sendo um dos principais instrumentos, e que fora estudado no presente trabalho, a troca de informações fiscais, tornando-se decisivo para a cooperação fiscal internacional e mesmo para a manutenção do próprio Estado social fiscal.

Assim, foram estudados os principais direitos dos contribuintes e princípios envolvidos nas trocas de informações fiscais, como a privacidade, a confidencialidade, o devido processo legal, os princípios da subsidiariedade e da reciprocidade, bem como a questão do “*fair share*” entre os contribuintes, verificando-se a importância dos mesmos, principalmente em relação à confiabilidade na AF ao aumento da moral tributária, e que uma maior confiança enseja uma maior conformidade, gerando mais justiça fiscal.

Após, foram estudados especificamente os instrumentos elaborados internacionalmente pela OCDE nessa matéria, com foco nos dispositivos que tratam sobre a proteção dos contribuintes.

Resumidamente, há previsões de os Estados envolvidos nos procedimentos deverão fiscalizar, coletar e enviar dados, integrando intermediários e administração tributária, porém respeitando a confidencialidade e a especialidade de dados, sem violar eventuais direitos fundamentais que recaiam sobre os contribuintes.

Notou-se que existem disposições que tratam sobre a proteção aos contribuintes, embora ainda o maior enfoque dos documentos estudados seja no interesse dos Estados. Ademais, muitos dos direitos em relação aos contribuintes são deixados para disposições domésticas dos Estados.

Pensa-se, no entanto, que mais poderia ser feito/previsto em relação à proteção dos contribuintes, principalmente no que tange às regras procedimentais, como o direito a ser notificado sobre as trocas de informações, o qual é previsto, mas pouco adotado.

Acredita-se que ao assegurar padrões mínimos de proteção aos direitos fundamentais, o que implica, por exemplo, no direito à notificação do contribuinte quanto ao procedimento fiscal em curso, de modo que possa exercer suas garantias de ampla defesa e contraditório, resultaria num rito mais dialógico.

Isso não visaria apenas a contribuir com a justiça nos processos entabulados periodicamente pelas administrações fiscais, mas também seria um fator decisivo para incentivar o *compliance* voluntário do contribuinte, inserido em um sistema que é pautado pela complexidade. Ao adotar um processo com mais diálogo, é conferida a oportunidade ao contribuinte para, voluntariamente, regularizar situações de eventual desconformidade.

Por fim, essa parece ser a tendência do futuro, vez que etapas de aproximação entre fisco e contribuintes têm sido galgadas exponencialmente. Uma relação mais intensa e abrangente como *compliance cooperativo* traz muitos benefícios, na medida em que contribui para uma relação com menos conflito, estimulando uma relação em que o Estado e contribuinte não se vejam quase como “adversários”, mas como “parceiros”. Com isso, há a redução do ônus decorrente de longos procedimentos fiscais, gerando respostas positivas aos dois lados da relação fiscal.

|

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE BISNETO, José Cordeiro de. **Afinal, o que é *due diligence* e qual sua importância na contratação e gerenciamento de terceiros?** Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/305776/afinal-o-que-e-due-diligence-e-qual-sua-importancia-na-contratacao-e-gerenciamento-de-terceiros>>. Acesso em: 03/02/2020.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance Cooperativo: Uma Nova Realidade Entre Administração Tributária e Contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, v. 02, p. 58–82, 2017. P. 60. Disponível em: <https://www.academia.edu/35571610/COMPLIANCE_COOPERATIVO_UMA_NOVA_REALIDADE_ENTRE_ADMINISTRA%C3%87%C3%83O_TRIBUT%C3%81RIA_E_CONTRIBUINTES_COOPERATIVE_COMPLIANCE_A_NEW_REALITY_BETWEEN_TAX_ADMINISTRATION_AND_TAXPAYERS>. Acesso em: 10/03/2020.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; MOSTAÇO, Gabriel Marques.. TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS E PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, nº 2, p. 173–207, 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/8512/5631>>. Acesso em: 01/04/2020.

ALMEIDA, Rafael; FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio. **Tributação Internacional e planejamento tributário**. Série Direito Tributário. FGV Direito Rio de Janeiro. Editora IDE.Pos. 153 a 179 de 1369. (ebook - livro FGV Kindle).

AMORIM, José de Campos. A troca internacional de informações em matéria fiscal. **Cadernos de Dereito Actual**, Nº 5, 2017, pp. 303-328 ·ISSN 2340-860X. <<http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos/article/download/154/96>>. Acesso em: 30/04/2020.

ANDIKO, Tio. Cooperative Compliance: Improving Relationship between Taxpayers and Tax Authorities. **International Journal of English Literature and Social Sciences**, v. 3, n. 3, p. 368–373, 2018. Disponível em: <<https://ijels.com/ojs/index.php/ijels/article/view/23>>. Acesso em: 08/05/2020.

ANGEIRAS, Laís Barretto. **A Tributação como Instrumento de Intervenção Estatal no Domínio Econômico: uma visão sob o prisma libertário**. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46318/a-tributacao-como-instrumento-de-intervencao-estatal-no-dominio-economico-uma-visao-sob-o-prisma-libertario>>. Acesso em: 30/10/2019.

ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. **Os direitos e garantias dos contribuintes face à troca de informações fiscais entre Estados**. 2017. Disponível em: <<https://emporiadodireito.com.br/leitura/os-direitos-e-garantias-dos-contribuintes-face-a-troca-de-informacoes-fiscais-entre-estados-por-lucas-calafiori-catharino-de-assis-1508325198>>. Acesso em 01/11/2019.

AUCEJO, Eva Andrés. Towards International Code for administrative cooperation in tax matters and international tax governance. **Revista Derecho del Estado**, Bogotá, n.º40, enero-junio de 2018, pp. 45-85. Disponível em: <<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/article/view/5217/6284>>. Acesso em: 25/09/2020.

BASTOS, Frederico Silva. GLOBALIZAÇÃO, DIREITO TRIBUTÁRIO E DESENVOLVIMENTO: tensões entre direito e política no percurso do acordo para troca de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos. In: TAVARES NETO, José Querino / FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coordenadores). **Direito Tributário II**. Coleção Conpedi/Unicuritiba. v. 19, Curitiba: Clássica Editora, 2014. p. 100-129. Disponível em <<http://www.editoraclassica.com.br/novo/ebooksconteudo/Dir%20Tributario%20II.pdf>>. Acesso em 15/10/2019.

BASTOS, Frederico Silva. **Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede**: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2014. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11730/Frederico%20Bastos%20-%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20-%20v%2007%2005%202014%20%28Vers%C3%A3o%20Completa%20e%20Anexo%20Final%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em: 15/10/2019.

BJÖRKLUND LARSEN, Lotta. **A Fair Share of Tax: A Fiscal Anthropology of Contemporary Sweden**. Cham, 2018. E-book. Disponível em: <<https://doi.org/10.1007/978-3-319-69772-7>>. Acesso em: 20/11/2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil **Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil** / [coordenação: Aylton Dutra Leal]. – 1ª Ed. – Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/manual-sigilo-fiscal-receita-federal.pdf>>. Acesso em 10/05/2020.

BUFFON, MARCIANO, MORAIS, CARLOS YURY ARAÚJO DE. Tributação internacional e capacidade contributiva. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, Edição Comemorativa 17 anos (2016). Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1396>>. Acesso em: 12/05/2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMPOS, Gabriel Gealh de. Violação dos Direitos e Garantias Individuais do Contribuinte na Atividade Fiscalizadora da Administração Tributária. **REVISTA DE DIREITO PÚBLICO**, LONDRINA, V. 4, N. 1, P. 219-235, JAN/ABR. 2009. Disponível

em:

<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/10744/9395>>. Acesso em: 02/03/2020.

CARBONE, Sergio. **Secreto Fiscal e Intercambio de Información Tributária: ¿Nuevo Concepto de Intimidad a los Fines Fiscales?** Disponível em: <https://www.academia.edu/27255346/SECRETO_FISCAL_E_INTERCAMBIO_DE_INFORMACION_TRIBUTARIA_NUEVO_CONCEPTO_DE_INTIMIDAD_A_LOS_FINES_FISCALES>. Acesso em: 02/05/2020.

CARVALHO, Osvaldo Santos de, **Não cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Moralidade Tributária – Um vetor da tributação no século XXI?** Palestra do XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Racionalização do Sistema Tributário. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXV/wp-content/uploads/2018/01/1-Marcos-Andr%C3%A9-Vinha-Cat%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 28/12/2019.

COCKFIELD, Arthur. Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights. **University of British Columbia Law Review**, v. 42, pp. 420-471, 2010. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1705551>. Acesso em: 02/05/2020.

COSTA, Elisabete Mansa Pinto da. **Concorrência Fiscal Internacional: um desafio à escala mundial**. Porto, 2004/2005. Tese de Pós-graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Portugal. Disponível em: <<https://www.cije.up.pt/download-file/111>>. Acesso em: 19/10/2019.

DEAN, Steven A. The Incomplete Global Market for Tax Information. **Brooklyn Law School, Legal Studies**. Research Paper Nº 107, Brooklyn, NY, 2008. . Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1078732>. Acesso em: 16/01/2020.

DEBELVA, Filip; DIEPVEN, Niels. Exchange of Information. An Analysis of the Scope of the Article 26 OECD Model and Its Requirements: In Search for an Efficient but Balanced Procedure. **INTERTAX**, v. 44, Issue 4, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn, 2016. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/315380950_Exchange_of_Information_An_Analysis_of_the_Scope_of_Article_26_OECD_Model_and_Its_Requirements_In_Search_for_an_Efficient_but_Balanced_Procedure/link/5bf55aff92851c6b27cf834e/download>. Acesso em: 26/04/2020.

DEBELVA, Filip; DIEPVEN, Niels. The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure. **EC Tax Review**. 2015-4. Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn, 2015. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/304015469_The_Evolution_of_the_Exchan

ge_of_Information_in_Direct_Tax_Matters_The_Taxpayer's_Rights_under_Pressure
>. Acesso em: 25/04/2020.

DEBELVA, Filip., MOSQUERA, Irma. Privacy and confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions. **Intertax: International Tax Review**. Vol. 45 (5). 2017, pp. 362-381. Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn, 2017. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2955616>.

DOURADO, Ana Paula. Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies. **EUI Working Paper**. RSCAS (Robert Schuman Centre for Advanced Studies), Fiesole, 2013. Disponível em: <https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/26059/RSCAS_2013_11.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 05/04/2020.

FARIA, Renato Vilela. Moralidade Fiscal, **Parcela Justa do Imposto e Direitos dos Contribuintes**. IBDEE (Instituto Brasileiro de Direite Ética Empresarial), São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.ibdee.org.br/2015/moralidade-fiscal-parcela-justa-do-imposto-e-direitos-dos-contribuintes-parte-1-renato-vilela-faria/>>. Acesso em: 03/01/2020.

FERIATO, Juliana Marteli Fais; LEONETTI, Carlos Araújo Leonetti; CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL PREJUDICIAL E SEU CONTROLE MULTILATERAL. **XXII Encontro Nacional do CONPEDI/UNINOVE (Novembro/2013)**. Tema: Sociedade global e seus impactos sobre o estudo e a efetividade do Direito na contemporaneidade Direito internacional [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNINOVE; Coordenadores: Wagner Menezes, Valeska Raizer Borges Moschen. – Florianópolis : FUNJAB, 2013. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uninove/livro.php?gt=53>>. Acesso em: 18/10/2019.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo. 10(1), p.201-2020. Jan-Jun, 2014. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>>. Acesso em: 12/05/2020.

FORUM, Global. **Moving Forward on the Global Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes** A report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors on the Outcomes of the Los Cabos (Mexico). 5th Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information. September, 2009. p. 1–8 . Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/43775637.pdf>> .Acesso em: 17/01/2020.

FUNCK, Fabio. **A quebra do sigilo fiscal e o direito à intimidade**. 2008. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/4027/A-quebra-do-sigilo-fiscal-e-o-direito-a-intimidade>>. Acesso em: 13/05/2020.

GADŽO , Stjepan, e KLEMENČIĆ , Irena . **Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the**

OECD's common reporting standard. Public Sector Economics, issue 2, pp. 207-226. Zagreb, 2017. Disponível em: <http://pse-journal.hr/upload/files/pse/2017/2/gadzo_klemencic.pdf>. Acesso em: 25/04/2020.

GANEM, Bruna. O Intercâmbio de Informações Tributárias no Âmbito Internacional e seus Reflexos nos Direitos dos Contribuintes. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. RDIET, V. 9, nº1, p. 206 – 223, Jan-Jun, Brasília, 2014. P. 217. Disponível em: < <https://bdtd.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5010> >. Acesso em: 01/11/2019.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**. EALR, V. 4, nº 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013. Disponível em:< <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/download/4%20EALR%2079/4%20EALR%2021%20-%20p>>. Acesso em: 18/10/2019.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

G20. **London Summit – Leaders' Statement. 02de abril de 2009.** Disponível em: https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf. Acesso em: 15/01/2020.

G20. G20 Information Centre. **Declaração dos Líderes Cúpula de Pittsburgh**. p. 1–24, 2009. Disponível em: <<http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0925-br.html>>. Acesso em: 26/01/2020.

HAFÉZ, André. **Não basta ser lícito, é necessário ser ético**. IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=10044:nao-basta-ser-licito-e-necessario-ser-etico&catid=1:noticias&Itemid=3>. Acesso em: 02/01/2020.

HAMBRE, Anna-Maria. **Tax confidentiality: a comparative study and impact assessment of global interest**. Doctoral thesis, monograph (Other academic Örebro University, School of Law, Psychology and Social Work. Sweden, 2015. ISBN 978-91-7529-078-2. Disponível em: < <http://oru.diva-portal.org/smash/get/diva2:791300/INSIDE01.pdf> >. Acesso em: 12/11/2019.

Icelandic Human Rights Centre. **The Right to Due Process**. Disponível em: <<http://www.humanrights.is/en/human-rights-education-project/human-rights-concepts-ideas-and-fora/substantive-human-rights/the-right-to-due-process>>. Acesso em: 16/11/2019.

ISHII, Yurika. **International Law and the Global Forum on Transparency and Exchange of Informaion for Tax Purposes**. American Society of International Law. ASIL Insights. V. 21, Issue:13. Washington, 2017. Disponível em: <https://www.asil.org/insights/volume/21/issue/13/international-law-and-global-forum-transparency-and-exchange-information> . Acesso em: 08/02/2020.

KHOURY, Laila José Antônio. **A troca de informações e a redução da evasão e da elisão tributária internacional**. Dissertação (Mestrado em Direito). Curso de Mestrado em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006.

LONGO, André Koller Di Francesco. **Manual de Gestão e Planejamento Tributário**. 2. ed. – Porto Alegre: Editora Paixão, 2014.

LOUREIRO, Francisco Serra. **O impacto da Globalização no Direito Tributário**. Revista Jurídica Portucalense Law Journal. Porto, . nº 19, p. 44–75, 2016. Disponível em: <<https://revistas.rcaap.pt/juridica/issue/view/543>>. Acesso em: 01/11/2019.

LUTTMER, Erzo. F. P.; SINGHAL, Monica. Tax Morale. **Journal of Economic Perspectives**, v. 28, n. 4, p. 149-168, Nashville, 2014. Disponível em: <<https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.28.4.149>>. Acesso em: 27/12/2020.

MAGNO, Maria Helena Ramos Paz Gomes. **Transparência Fiscal: Um Estudo Centrado no Sujeito Passivo**. Dissertação de Mestrado em Direito, área de Ciências Jurídico-Financeiras. Universidade Clássica de Lisboa, 2017. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10451/31646>>. Acesso em: 16/10/2019.

MEINZER, Markus. **Automatic Exchange of Information as the new global standard: the end of (offshore tax evasion) history?**. MPRA Paper No. 77576, posted 17 Mar 2017. Munich, 2017. Disponível em: <<https://mpra.ub.uni-muenchen.de/77576/>>. Acesso em: 26/04/2020.

MEINZER, Markus. **Tax Information Exchange Agreements**. Tax Justice Network, disponível em: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf. Acesso em: 25/04/2020.

MELO, Philipe Benoni. **Fishing Expedition : A pesca predatória por provas por parte dos órgãos de investigação**. p. 1–4, 2017. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/fishing-expedition-a-pesca-predatoria-por-provas-por-parte-dos-orgaos-de-investigacao>> . Acesso em: 15/01/2020.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Oriol-Urquijo, 1998.

MORAIS, Carlos Yury Araújo De. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos como Condição de Possibilidade para Alcançar a Equidade na Tributação da Renda Mundial**. Dissertação de Mestrado em Direito. UISIONOS/FACID, São Leopoldo/Teresina, 2014. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/4879>. Acesso em: 20/11/2019.

NICHITA, Ramona-Anca; BATRÂNCEA, Larissa-Margareta. **The implications of tax morale on tax compliance behavior**. Annals of the University of Oradea: Economic

Science Series, v. 21, n. 1, p. 739-744, Oradea, 2012. Disponível em <<http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2012/n1/106.pdf>>. Acesso em: 27/12/2019.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógena e Exógena da Matriz Tributária Brasileira**. Tese de Doutorado. Universidade de Brasília– UNB, Brasília, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/21828>>. Acesso em: 12/05/2020.

OBERSON, Xavier. **INTERNATIONAL EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS**. Towards Global Transparency, Second Edition. Published by Edward Elgar Publishing Limited. ISBN 978 1 78643 473 9 (eBook).

OCDE. **Agreement on Exchange of Information in Tax Matters**. 2002. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/agreement-on-exchange-of-information-in-tax-matters_9789264034853-en#page1>. Acesso em: 26/01/2020.

_____. **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**. 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 25/04/2020.

_____. **Forum of Tax Administration**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>> Acesso em: 03/03/2020.

_____. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em: 11/02/2020.

_____. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes - 2014**: Berlin, Germany 28-29 October 2014. n. October, 2014. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf>>. Acesso em: 11/02/2020.

_____. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes - 10 years**. n. November, 2019. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-global-forum-10-years.pdf>>. Acesso em 11/02/2020.

_____. **Glossary of Tax Terms**. Nos termos do glossário de termos fiscais da OCDE, disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#M> >. Acesso em: 20/10/2019.

_____. **Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue**. 1998. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page24>. Acesso em: 25/04/2020.

_____. **Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes**. 2012. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>>. Acesso em: 15/01/2020.

_____. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.** Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: < <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>>. Acesso em: 20/10/2019.

_____. **Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes.** 2006. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>> Acesso em: 12/10/2020.

_____. **Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures.** 2018. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>>. Acesso em: 15/02/2020.

_____. **Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA.** 2015. Disponível em:<<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>>. Acesso em: 25/04/2020.

_____. **Model Tax Convention on Income and on Capital.** 2017. Paris. Disponível em: < https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Acesso em: 16/01/2020.

_____. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros.** Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page26>. Disponível em: 16/02/2020.

_____. **Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters - Implementation Handbook – (2018),** OECD, Paris. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em 22/01/2020.

_____. **Taxpayers Rights and Obligations** (Paris: Centre for Tax Policy and Administration, OECD 2003). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf>. Acesso em: 01/11/2019

OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. **O Intercâmbio de Informação tributária: Nova disciplina comunitária, Estado actual da prática administrativa, Contributos para uma maior significância deste instrumento.** Teses de Doutoramento, Almedina: Coimbra, 2012.

ONU (Organização das Nações Unidas). **Declaração Universal dos Direitos Humanos.** Disponível em <<https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf>>. Acesso em: 03/11/2019.

PARLAMENTO EUROPEU E CONSELHO. **Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016. Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados.** Disponível em:< <https://eur-lex.europa.eu/legal->

content/PT/TXT/?qid=1528874672298&uri=CELEX:32016R0679>. Acesso em: 10/05/2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues. **A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes**. Dissertação de Mestrado Escola de Direito da Universidade do Minho, p. 1–202, 2011. Disponível em: [https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo Jorge Rodrigues Pereira.pdf](https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo%20Jorge%20Rodrigues%20Pereira.pdf). Acesso em: 02/03/2020.

PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada. **Direito Fiscal**. 5ª Edição, Almedina: Coimbra, 2012

PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Almedina: Coimbra, 2018.

REMEUR, Celine. **Tax transparency: Openness, disclosure and exchange of information**. EPRS (European, Parliamentary Research Service). 2015. Disponível em:

<[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/565902/EPRS_IDA\(2015\)565902_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/565902/EPRS_IDA(2015)565902_EN.pdf)>. Acesso em: 12/11/2019.

RODOTTÀ, Stefano. Palestra - **Conferência: Globalização e Direito. Procuradoria-Geral do Município do Rio de Janeiro – PGM**, Rio de Janeiro, 11 de março de 2003. Disponível em <<http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/151613/DLFE-4314.pdf/GlobalizacaoeoDireito.pdf>>. Acesso em: 12/10/2019.

ROGIĆ LUGARIĆ, Tereza e KLEMENČIĆ, Irena. Tax Secrecy and its Limitations: Is There a Balance? **Central European Public Administration Review**, v. 16, n. 1, p. 99–118, Ljubljana, 2018. Disponível em: < <https://doi.org/10.17573/cepar.v16i1.360> >. Acesso em: 13/11/2020.

ROMANÍ, Marina Serrat. **Los derechos y garantías de los contribuyentes en La era digital: transparència e intercanvi de la informació tributaria**. Universitat de Barcelona. Programa de Doctorado em Derecho y Ciencia política Línea de Investigación: Derecho Financero y Tributario. Barcelona, 2017. Disponível em: <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/121129/1/MSR_TESIS.pdf> Acesso em: 11/05/2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição de 1988**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2011.

SHENK-GEERS, Tonny. **International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers**. Kluwer Law International. Netherlands, 2009.

TAKOI, Sérgio Massaru. **O devido processo legal na atualidade**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI60265,101048-O+devido+processo+legal+na+atualidade>>. Acesso em: 15/11/2019.

TAVARES, Daniela Pessoa. A Troca Automática de Informações no Direito Europeu. **Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE – 2019**. Série: Formação Contínua. Edição: Centro de Estudos Judiciários. E-book. Disponível em: <http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf>. Acesso em: 30/04/2020.

TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal – 4ª Edição**. Editora Almedina. Coimbra, 2016. Kindle.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Editor Sergio Antonio Fabris. Porto Alegre, 2012. Tradução. Luiz Dória Furquim.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação sobre as rendas das empresas**. 2. Ed. São Paulo: RT, 2001

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de'Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado. "Aspectos Gerais". **Diritto Tributario Internazionale Manuale**, 2ª edição, Ceam, Pádua, 2012. Traduzido por Marco Aurélio Greco e Milene Cavalcante Greco. Manual de Direito Tributário Internaional. São Paulo: Dialética, 2012. Vários autores.

UNIÃO EUROPÉIA. **CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIÃO EUROPÉIA**. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf>. Acesso em: 10/05/2020.

USLANER, Eric M. **Corruption, the inequality trap, and trust in Government**. Paper prepared for presentantion at the Joint Sessions Workshops, European Consortium of Political Research, Munster, Germany, March, 2010. Workshop on "The interrelationship between institutional performance and political support in Europe: Discussing Causes and Consecuenses". P. 26 – Disponível em: <<https://ecpr.eu/Filestore/PaperProposal/df94ea6c-fb65-4a89-b5bb-74fb20a95ccc.pdf>>. Acesso em: 15/05/2020.

VIOL, Andréa Lembruger. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. II Seminário de Política Tributária, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 01/11/2019.

VITALIS, Aline. **Em Busca da Justiça Fiscal: uma Leitura Atual do Princípio da Neutralidade**. Dissertação de Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Políticas (Menção em Direito Constitucional). Universidade de Coimbra. Junho, 2016. Disponível em: <

https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/32696/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestrado_Aline%20Vitalis.pdf> Acesso em: 20/10/2019.

WASSERMAN, Rafael. **A Obtenção e o Emprego de Informações pela Administração Tributária em Face das Normas de Sigilo**. Dissertação de Mestrado em Direito do Estado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010. Disponível em: <<https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/9072/1/Rafhael%20Wasserman.pdf>>. Acesso em: 10/05/2020.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro,: Forense, 2010.

XAVIER, Carolina Alexandra da Cruz. **Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade**. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Nova de Lisboa. 2016. Disponível em: <<https://run.unl.pt/handle/10362/19848>>. Acesso em: 16/10/2020.